

MARINHA PORTUGUESA

Escola Naval

DEPARTAMENTO DE FORMAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO NAVAL



**A ORÇAMENTAÇÃO BASEADA EM ATIVIDADES:
CONCEÇÃO DE UM MODELO ADAPTADO À ESCOLA NAVAL**

Ana Meira Pires

**MESTRADO EM CIÊNCIAS MILITARES NAVAIS
(ADMINISTRAÇÃO NAVAL)**

2013

MARINHA PORTUGUESA

Escola Naval

DEPARTAMENTO DE FORMAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO NAVAL

**A ORÇAMENTAÇÃO BASEADA EM ATIVIDADES:
CONCEÇÃO DE UM MODELO ADAPTADO À ESCOLA NAVAL**

ASPOF AN Ana Meira Pires

ORIENTADORES:

ORIENTADOR: Professor Doutor Fernando Manuel Pacheco¹

CO-ORIENTADOR: CTEN AN Piedade Miranda²

1- Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais - Universidade Católica Portuguesa; 2- Escola Naval

MESTRADO INTEGRADO EM CIÊNCIAS MILITARES NAVAIS
(ADMINISTRAÇÃO NAVAL)

SETEMBRO DE 2013

AGRADECIMENTOS

Começo por agradecer ao Professor Doutor Fernando Pacheco, que me orientou nesta navegação, sempre disponível com propostas de bibliografia atualizada, correções atentas e oportunas sugestões de enriquecimento do trabalho, conjugando a exigência e o rigor com o absoluto respeito pelas minhas opções. Foi, por isso, um verdadeiro privilégio tê-lo como tutor desta dissertação.

Um agradecimento também ao meu cotutor, CTEN AN Piedade Miranda, por pacientemente ter lido as várias versões desta tese e pelas sugestões de melhoria que fez, bem como pela preocupação em evitar que o cumprimento de prazos fosse descurado.

Aos meus professores, que me deram Educação, com E grande, e que muito contribuíram para fazer de mim uma pessoa melhor e para que me sinta melhor preparada para a minha vida profissional.

À Escola Naval e, em particular, ao Departamento de Formação de Administração Naval que nos conduziu, ao longo destes cinco anos, com exigência mas também com abertura para ouvir e aconselhar, e que nos transmitiu valores, como a honra, a responsabilidade a solidariedade, a ética e a justiça. Não é demais relembrar, a este propósito, as palavras de C. S. Lewis; *“Education without values, as useful as it is, seems rather to make man a more clever devil.”* No final deste ciclo, estou absolutamente convicta de que tive, fruto de tudo isto, uma formação de excelência a todos os níveis.

Aos meus amigos e a todo o meu curso, que foram companheiros de batalha quando houve que batalhar, e que foram alegria e ânimo em inolvidáveis momentos de partilha.

Ao meu namorado, pela compreensão, pelo carinho e respeito pelos muitos momentos em que, presente, me ausentei.

Um último e profundo agradecimento vai para a minha família. Um obrigada ao meu irmão, que sempre acreditou que posso ser melhor e que nunca me negou a ajuda; à minha avó, que me encheu a infância de histórias e que continua a sorrir-me e a alegrar-se quando me vê chegar.

Ao meu pai e à minha mãe. O cálido abraço sempre aberto onde me aconchego e de onde saio reconfortada em prazerosos fins de semana no Norte.

RESUMO

Este trabalho, enquadrado por critérios que visam acompanhar a mudança e os desafios de racionalidade e eficiência que vão emergindo, inscreve-se na área da orçamentação. Considerando-se que o clássico processo orçamental já não dá respostas adequadas às novas exigências porque já não se trata apenas de estabelecer limites de despesa e fazer extrapolações de receitas, analisou-se o modelo da Orçamentação Baseada em Atividades (*Activity Based Budgeting* – ABB), mediante o qual se torna possível um controlo mais eficaz e racional dos meios da organização, uma vez que a formulação do orçamento é feita a partir das atividades e dos recursos de que estas necessitam para a sua prossecução, estabelecendo-se, assim, uma estreita ligação entre o planeamento a curto prazo e os objetivos estratégicos.

Na esteira desta análise, foi concebido um modelo de Orçamentação Baseada em Atividades para a Escola Naval, discriminando-se as várias etapas a seguir nesse processo, desde a caracterização dos objetos de custeio à identificação dos direcionadores de recursos. Analisadas, em termos de recursos e de pessoal, as possibilidades de aplicação desse modelo, concluiu-se que há viabilidade na sua execução.

Paralelamente, procedeu-se à aplicação de um questionário aos responsáveis diretamente envolvidos no processo orçamental a fim de recolher informações sobre a preparação dos envolvidos no processo, a sua perceção acerca dos pontos fortes e fracos do sistema de orçamentação em uso e uma eventual resistência à mudança, tendo-se concluído pela existência de receptividade a essa mudança e pela necessidade de mais formação na área orçamental.

Ao propor uma nova forma de orçamentação que permite navegar no sentido de uma maior otimização dos recursos disponíveis, este trabalho vai, assim, ao encontro das diretrizes de racionalidade económica e de uma gestão cada vez mais eficaz e eficiente dos dinheiros públicos.

Palavras-chave: ABB; Atividades; Escola Naval; Orçamentação; Orçamentação Baseada em Atividades; Orçamento; Recursos.

Nota: Esta dissertação segue o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, em conformidade com o determinado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 8/2011, de 25 de janeiro.

ABSTRACT

The present essay addresses budgeting in a public service in the new and more challenging context of increased requirements of efficiency and rationality, while coping with resistance to change.

Starting from the evidence that the classic budgeting process fails to deliver adequate answers to the issues that today's public administration faces – and particularly, providing value for money – due to its focus on establishing spending limits, the new process presented in this essay – *Activity Based Budgeting (ABB)* – goes further. *Activity Based Budgeting* is an easier and better way to control the effectiveness and rationality of a public organization in the use of public resources, since the budget is directly determined from the activities and their respective needs in terms of operating resources. In this way one can establish a close link between short term planning and strategic goals.

In this essay it is also presented an ABB (budgeting) conceptual model for the Naval Academy. This model details all the phases required for the implementation of the ABB, as well as an evaluation of the available resources and prevailing conditions in this Institution, demonstrating that the proposed model is both realistic and adequate. We also present and analyze the results of a survey presented to all heads of department. Furthermore, those playing a strategic role in the current budgeting process were interviewed in order to gather their perception regarding the current budgeting process, leading to the main conclusions that (1) a change in budgeting process and methods is needed, and that (2) those involved in the process are highly receptive to training in new methods in this area.

Finally, we stress that by presenting a new budgeting process that optimizes available resources, hence, delivers value for money, the present essay meets the guidelines outlined in the 2011 Naval Policy.

Key words: ABB; Activity Based Budgeting; Activities; Budget; Budgeting; Naval Academy; Resources.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	v
RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
ÍNDICE.....	ix
LISTA DE TABELAS.....	xi
LISTA DE FIGURAS.....	xii
LISTA DE ABREVIATURAS.....	xiii
I. INTRODUÇÃO	15
1.1. Enquadramento geral do problema.....	15
1.2. Organização e conteúdo	16
1.3. Âmbito da pesquisa: definição do problema	17
1.4. Objetivos e hipóteses.....	18
II. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	20
2.1. A evolução do conceito de orçamento público.....	20
2.1.1. Do orçamento tradicional às novas exigências.....	20
2.1.2. O Orçamento-programa.....	26
2.1.3. O PPBS - <i>Planning Programming Budgeting System</i>	28
2.1.4. O Orçamento Base-Zero.....	31
2.1.5. O Orçamento-contínuo - <i>Rolling Budget</i>	36
2.2. Sobre o custeio baseado em atividades.....	37
2.3. A orçamentação baseada em atividades	42
2.3.1. Implementação do ABB: etapas	46
2.3.2. Potencialidades e constrangimentos na implementação do ABB.....	49
2.3.3. Aplicação da orçamentação baseada em atividades: casos concretos	52
III. CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO	55
3.1. Missão.....	55
3.2. O Ensino e a Formação – cursos ministrados.....	56
3.3. Estrutura organizacional da Escola Naval	57

3.3.1. A Direção de Ensino.....	59
3.3.2. O Corpo de Alunos	60
3.4. Orçamentação na Marinha Portuguesa: caraterização.....	61
3.4.1. O processo: a fase descentralizada e o plano de atividades.....	63
3.4.2. O planeamento orçamental	65
IV. METODOLOGIA	67
4.1. Procedimentos metodológicos	67
4.2. Etapa I: a preparação	70
4.2.1. Definição de conceitos.....	70
4.2.2. Identificação dos objetos de custeio	71
4.2.3. Dicionário de atividades	73
4.2.4. Os recursos da Escola Naval	77
4.3. Etapa II: a construção do modelo orçamental	81
4.3.1. Os objetos de custeio e os custos diretos.....	82
4.3.2. Dos objetos de custeio às atividades primárias	85
4.3.3. Das atividades primárias aos recursos	87
4.4. Sinopse do processo	92
4.5. Investigação por questionário.....	93
4.5.1. Participantes: universo e amostra	94
4.5.2. Instrumento de recolha de dados: o questionário	98
4.5.3. Análise dos dados	100
4.5.4. Resultados.....	101
V. DISCUSSÃO, CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	109
5.1. Dos resultados do questionário.....	109
5.2. Dos contributos do modelo ABB para a Escola Naval.....	110
5.3. Conclusões e recomendações	119
BIBLIOGRAFIA	123
ANEXOS	135
ANEXO A: QUESTIONÁRIO.....	136

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - <i>Pools</i> de recursos e atividades secundárias que configuram	80
Tabela 2 - Custos diretos da instituição	85
Tabela 3 - <i>Cost drivers</i> de atividades	86
Tabela 4 - Atividades secundárias/ <i>pools</i> de recursos: <i>direcionadores</i>	89
Tabela 5 - Resumo descritivo do modelo ABB	93
Tabela 6 - Matriz financeira do SIG-DN correspondente a 2012	95
Tabela 7 - Perfil dos respondentes por tempo de serviço na atual função	97
Tabela 8 - Frequência relativa das respostas ao questionário (itens na escala de Likert) .	102
Tabela 9 - Frequência relativa dos itens do questionário (questões fechadas)	103
Tabela 10 - Desvio padrão da distribuição das respostas (valores máximos e mínimos) .	104
Tabela 11 - Associação das variáveis Antiguidade e Adequação do sistema orçamental .	108
Tabela 12: Quadro comparativo dos modelos de orçamentação	118

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Orçamento ótimo e orçamento de bem-estar nulo	23
Figura 2 - Orçamento tradicional <i>versus</i> orçamento-contínuo	36
Figura 3 - Sistema de custeio tradicional e sistema de custeio ABC	39
Figura 4 - ABC e ABB: relações causais invertidas.....	43
Figura 5 - Modelo básico de concepção do ABB (oito etapas)	47
Figura 6 - Estrutura orgânica da Escola Naval	57
Figura 7 - Estrutura orgânica da Direção de Ensino.....	59
Figura 8 - Etapas da elaboração do plano de atividades.....	64
Figura 9 - Etapas a seguir na preparação e construção do modelo de orçamentação.....	69
Figura 10 - Apoio das atividades secundárias/ de suporte às atividades primárias.....	76
Figura 11 – Modelo padronizado ABB <i>vs</i> modelo ABB com <i>pools</i> de recursos	79
Figura 12 - Estrutura do modelo de orçamentação.....	92
Figura 13 - Caracterização do perfil dos respondentes em função da antiguidade	97
Figura 14 - Distribuição dos respondentes em função da formação especializada	98
Figura 15 - Itens relativos aos aspetos instrumentais e conjunturais.....	105
Figura 16 - Itens relativos à execução orçamental	106
Figura 17 - Distribuição das respostas ao item 20.....	106
Figura 18 - Distribuição das respostas ao item 21	107

LISTA DE ABREVIATURAS

ABB	<i>Activity Based Budgeting</i>
ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
CALM SSF	Contra-Almirante Superintendente dos Serviços Financeiros
CEMA	Chefe do Estado-Maior da Armada
CINAV	Centro de Investigação Naval
CIPFA	<i>The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
CN	Crescimento Nulo
DA5%	Decréscimo da Atividade de 5%
DACF	Direção de Auditoria e Controlo Financeiro
DAF	Direção de Administração Financeira
DGO	Direção Geral do Orçamento
DS	Diretiva setorial
DPN	Diretiva de Política Naval
EMA	Estado-Maior da Armada
FFAA	Forças Armadas
ID&I	Investigação, Desenvolvimento e Inovação
IH	Instituto Hidrográfico
ITPPO	Instruções Técnicas - Processo de Planeamento Orçamental
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOMAR	Lei de Organização da Marinha (Decreto-Lei n.º 233/2009, de 15 de setembro)
MDN	Ministério da Defesa Nacional
NRA	Necessidades reais ajustadas
OBZ	Orçamento Base Zero
PA	Plano de atividades
PIB	Produto Interno Bruto
PO	Proposta orçamental
PPBS	<i>Planning, Programming, Budgeting System</i>
PPO	Processo de Planeamento Orçamental

SEC	Subentidade Contabilística
SIG-DN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SPA	Setor Público Administrativo
SSF	Superintendência dos Serviços Financeiros
SSTI	Superintendência dos Serviços das Tecnologias da Informação
UEO	Unidades, Estabelecimentos e Órgãos
VAMN	Verificação da aptidão militar naval

“Para que a Marinha continue a navegar em águas seguras é necessário saber sustentar as decisões em critérios de eficiência e acompanhar criteriosamente o percurso percorrido comparando-o com o estimado, pois só assim será possível proceder às devidas correcções em tempo útil e entender, com rigor, os motivos dos desvios.”(Almirante Saldanha Lopes¹)

I. INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento geral do problema

As organizações contemporâneas, inseridas num ambiente onde predominam a instabilidade e a mudança, estão a enfrentar pressões e desafios competitivos sem precedentes, que lhes exigem flexibilidade e a adoção de decisões rápidas e precisas para se adaptarem aos novos cenários². Por outro lado, no dealbar do século XXI, assistimos a uma crise económica e financeira que se tem vindo a intensificar nos últimos anos. Mario Draghi, no prefácio do Relatório Anual 2011 do Banco Central Europeu, afirma que «2011 foi um ano excepcional, com condições económicas e financeiras difíceis» (2012, p. 8), lembrando as tensões e incertezas nos mercados financeiros; as pressões de desalavancagem sobre os bancos; a crescente intensificação da crise da dívida soberana e respetivo impacto sobre o setor bancário.

Por isso, e porque urge dar resposta à crescente exigência de eficiência na utilização dos recursos, importa adotar mecanismos e ferramentas de apoio à decisão que permitam uma rigorosa gestão dos custos dos organismos públicos, o que pressupõe, naturalmente, uma adequada orçamentação, bem como a opção por perspetivas integradas e abrangentes das organizações, em detrimento de visões individuais e atomísticas.

¹ Discurso do Chefe do Estado-Maior da Armada por ocasião da tomada de posse do Superintendente dos Serviços Financeiros, em 14 de janeiro de 2011.

² Na União Europeia, em particular, a realização primeiro da União Económica e, em especial, da União Monetária, estendeu a concorrência entre empresas à concorrência entre Setores Públicos, tanto em matéria da captação de empresas e investimento, como de mão-de-obra altamente qualificada e, até, de impostos. Isto acentuou fortemente a necessidade de eficiência e racionalidade na utilização dos dinheiros públicos, eliminando desperdícios de recursos e em suporte a níveis competitivos de fiscalidade. Esta questão estava identificada muito antes da realização da União Monetária, se bem que com extensas discordâncias da comunidade científica sobretudo sobre os potenciais impactos negativos – vejam-se, por exemplo, Oates (2001) e Sinn (1997).

Os orçamentos tradicionais deram respostas satisfatórias num contexto económico que era estável e onde os processos de decisão se encontravam facilitados pela previsibilidade. No entanto, este processo de orçamentação, centrado na estimativa de recursos, não se adequa às novas formas de gestão. Uma correta otimização dos recursos afetos às diferentes atividades de uma organização e a avaliação das reais necessidades destas em função da envolvente, e em especial das oportunidades existentes ou a criar, conduz à geração de níveis mais altos de benefícios, sem que isso implique o acréscimo desses recursos. Mas este objetivo não se consegue sem a construção de uma informação relevante e atempadamente disponibilizada para identificar os fatores críticos de desempenho organizacional. E é por isso que as ferramentas de orçamentação ocupam hoje um lugar de relevo, quer como suporte de gestão corrente, quer como meio facilitador da tomada de decisões.

1.2. Organização e conteúdo

Esta dissertação encontra-se organizada em cinco capítulos. Inicialmente, procede-se à contextualização e enquadramento do tema em análise, indicando-se a problemática que agrega o desenvolvimento do estudo, os objetivos e as hipóteses formulados.

A revisão da literatura é feita no capítulo seguinte, com uma breve incursão pelas diferentes formas de orçamentação, traçando-se o seu quadro evolutivo e mostrando como o seu desenvolvimento é ditado pela necessidade de uma racionalidade económica e uma gestão eficaz e eficiente dos recursos. Na parte final deste capítulo, faz-se um desenvolvimento teórico da metodologia ABB, que serviu de estrutura referencial e suporte conceptual à posterior idealização e conceção do modelo proposto. Indicam-se, ainda, alguns dos casos onde se adotou com sucesso este tipo de modelo de orçamentação por atividades, desde a Comissão Europeia a algumas universidades americanas.

No capítulo III caracteriza-se o objeto de estudo, ou seja, a Escola Naval, desde a indicação da sua Missão até à sua estrutura organizacional, com uma análise mais detalhada do processo orçamental; identificam-se os principais elementos estruturantes desse estabelecimento de ensino, essenciais à elaboração de um modelo moldado e adaptado à cadeia de valor da organização.

O capítulo IV é, todo ele, ocupado com a descrição da metodologia seguida na construção do modelo de ABB adaptado à Escola. Esta quarta parte fica, assim, reservada para o

enquadramento do ponto de vista metodológico, para a apresentação das opções tomadas neste domínio, para o desenho e explicação do modelo desenvolvido — que consubstancia o principal contributo deste trabalho — e, por fim, para uma investigação por questionário, que recolhe e analisa as opiniões dos principais intervenientes no processo de orçamentação da Marinha Portuguesa e cujo objetivo é, tão-só, complementar alguns dos aspetos atinentes à conceção do modelo ABB.

Finalmente, no capítulo V, e porque uma investigação empírica é sempre uma viagem de ida e volta, discutem-se resultados e tecem-se algumas conclusões, ligando-as às hipóteses e objetivos inicialmente colocados e, naturalmente, deixam-se, ainda, questões em aberto que poderão servir de mote a futuras investigações.

1.3. Âmbito da pesquisa: definição do problema

As Forças Armadas (FFAA), inseridas no atual contexto de mudança, não estão imunes aos novos desafios que se impõem às organizações, necessitando, por isso, de acompanhar esta dinâmica, otimizando os seus recursos para se adaptarem às novas exigências, continuando a cumprir de forma integral a sua missão.

Entretanto, a nível da investigação, de acordo com Ryan, Scapens e Theobald (2004, p.154), a atual tendência é para as pesquisas estarem «dependentes do contexto, baseadas em situações institucionais específicas», com uma vertente orientada para a prática e intimamente relacionada com as necessidades reais, centrando-se «em questões de interesse direto para os implicados» (p. 124).

É neste duplo enquadramento que este trabalho de investigação assenta. Partindo-se da constatação de que, na área da administração financeira, a orçamentação clássica é limitativa face às novas exigências de gestão, uma vez que não permite que se estabeleça uma relação entre os objetivos estratégicos e as atividades que são realizadas a nível operacional, neste trabalho é concebido um novo modelo de orçamentação na Marinha Portuguesa/ Escola Naval, assente no *Activity Based Budgeting*, vulgarmente conhecido pela sigla ABB, isto é, uma orçamentação baseada em atividades.

A adoção de uma orçamentação baseada em atividades – uma importante ferramenta que possibilita um conhecimento claro do funcionamento da organização, designadamente dos

seus diferentes níveis de estrutura, das suas redundâncias, dos recursos consumidos em cada atividade, da compreensão do papel de cada área para os objetivos definidos – é incentivada por vários organismos e em vários documentos. Assim, no Relatório Geral do Orçamento do Estado para 2001, pode ler-se que “A nova orientação para a política orçamental é já visível neste Orçamento (...): a elaboração de um orçamento por actividades, associando despesas a objectivos» (p. 8) e, mais à frente, no mesmo documento, acrescenta-se que:

«Os sistemas de gestão de custos baseados em metodologias de *Activity Based Costing / Activity Based Budgeting* constituem poderosas ferramentas de gestão estratégica e operacional na medida em que se traduzem na modelização de toda a actividade das instituições nas suas vertentes de organização interna e de relacionamento externo.» (2001, p. 331).

A própria Comissão Europeia adota essa metodologia desde 2001, uma vez que no «Livro Branco – Reforma da Comissão», considerou-se que «um elemento essencial de uma melhor gestão financeira será a nova abordagem, introduzida através da gestão baseada em actividades, para a atribuição de recursos de todos os tipos» (2000, p.21).

Dadas as dimensões da estrutura da Marinha Portuguesa, para a proposta do novo modelo de orçamentação seleccionou-se a Escola Naval, opção a que subjazem dois motivos fundamentais: por um lado, a maior facilidade de obtenção da informação necessária, dada a proximidade com o nosso local de estudo e, de outra parte, por ser a unidade de que se tem, até ao momento, um conhecimento mais aprofundado.

1.4. Objetivos e hipóteses

Numa pesquisa, «a etapa inicial de todo o processo é a identificação do que pode classificar-se como questão a investigar» (Ryan, Scapens & Theobald, 2004, p. 157). Neste caso, a **questão central** onde se alicerça o trabalho realizado — e que constitui a sua problemática aglutinadora — é, pois, a seguinte: a aplicação de uma orçamentação por atividades à Escola Naval permitirá um melhor conhecimento e, conseqüentemente, uma melhor gestão dos recursos desta Unidade?

É também essa a questão onde se escoram os três **objetivos** deste estudo. Assim, pretende-se:

1. Conceber um modelo de orçamentação por atividades adaptado à Escola Naval;
2. Identificar os contributos do modelo ABB para a Escola Naval;
3. Determinar as condições de exequibilidade da aplicação desse modelo.

Por outro lado, tendo como referência o facto de vários estudos nesta área indicarem que a implementação do ABB – como, de resto, em qualquer mudança - pressupõe uma forte implicação dos envolvidos no processo e que a resistência à mudança é um dos fatores inibitivos do sucesso das novas iniciativas, pretende-se também conhecer, mediante um questionário, a opinião de alguns dos envolvidos no processo de orçamentação relativamente à necessidade de uma eventual alteração aos procedimentos em uso. Nesse sentido, e porque esta matéria está intimamente associada à exequibilidade de aplicação do modelo, os dados obtidos a partir deste questionário integram-se no terceiro objetivo, complementando-o.

A opção pelo recurso a este instrumento de recolha de dados conduz à formulação de duas hipóteses, pois, de acordo com Hill & Hill, estas devem «justificar o trabalho da parte empírica da investigação» (2012, p. 22).

Assim, e relativamente ao procedimento orçamental em uso na Escola Naval, considera-se que i) os responsáveis pelo processo orçamental reconhecem-lhe fragilidades (**Hipótese 1**) pelo que ii) estão recetivos a mudanças que aduzam melhorias ao processo (**Hipótese 2**). São estas hipóteses que vão, no seguimento do afirmado por Cooper & Schindler (2003, p. 59), «fornecer uma estrutura para organizar as conclusões relevantes.».

Espera-se, assim, que o presente estudo possa aduzir um contributo para uma melhor informação sobre a possibilidade de otimização da gestão e orçamentação dos recursos da Marinha Portuguesa/ Escola Naval. Na verdade, focalizando-se nas atividades que visam atingir os objetivos estratégicos definidos superiormente, a orçamentação por atividades poderá contribuir para que a Marinha possa «sustentar as decisões em critérios de eficiência e acompanhar criteriosamente o percurso percorrido comparando-o com o estimado, pois só assim será possível proceder às devidas correcções em tempo útil e entender, com rigor, os motivos dos desvios.» (Almirante Saldanha Lopes, 2011).

II. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. A evolução do conceito de orçamento público

O *orçamento*, definido como «o acto anual, em forma de lei, no qual são previstas e autorizadas as receitas e as despesas do Estado» (Santos, 2010, p. 134), apresenta, de acordo com o mesmo autor, duas características nucleares: por um lado, é uma *previsão* dos gastos e respetivas formas de financiamento e, por outro lado, constitui também uma *autorização* que o poder executivo recebe da entidade politicamente soberana para efetuar despesas e cobrar receitas³. Aliás, como salienta Banović (2005), o que tem contribuído para a longevidade dos orçamentos, fazendo com que a importância da sua utilização se mantenha quase inalterada desde os seus primórdios é, precisamente, a capacidade que esse instrumento tem de coordenar a afetação dos recursos através da comunicação interna e, ao mesmo tempo, servir como meio de autorização, avaliação e programação financeira da despesa.

No entanto, ao longo dos anos, a forma de perspetivar a função do orçamento – com a consequente repercussão na sua elaboração – tem sofrido alterações várias, decorrentes da necessidade de adaptação orçamental à exigência cada vez mais premente da racionalidade económica.

Neste sentido, far-se-á uma breve análise diacrónica da evolução do conceito de orçamento, destacando cinco momentos essenciais desse percurso: o orçamento tradicional e, no contexto da moderna orçamentação, o orçamento-programa; o Sistema de Planeamento-Programação-Orçamentação, vulgarmente conhecido como PPBS (sigla de *Planning-Programming-Budgeting System*); o orçamento base-zero e, por fim, o orçamento-contínuo ou *rolling budget*.

2.1.1. Do orçamento tradicional às novas exigências

O cenário de mudança dos paradigmas de gestão é hoje uma realidade inquestionável em qualquer organização. As contínuas alterações do meio envolvente, a um ritmo nunca antes

³ O que implica, designadamente, que as despesas são inscritas no orçamento pelo seu valor máximo, isto é, a inscrição constitui um *teto*, enquanto que as receitas constituem uma autorização de cobrança, podendo ser cobrado um valor inferior, igual ou superior ao orçamentado.

acontecido, obrigam as organizações a rentabilizar os seus meios e recursos, em busca de uma racionalidade económica que visa a eficiência e a eficácia.

Até ao início do século XX, e dando resposta às necessidades do chamado *Estado-Polícia*, como explica Santos (2010), o orçamento serve de instrumento de controlo do poder legislativo sobre o poder executivo, fiscalizando a atividade financeira do Estado no sentido de garantir que as movimentações dos dinheiros públicos – quer a sua obtenção como a respetiva utilização – estão dentro da legalidade. Neste contexto, «o orçamento e os demais elementos financeiros estavam ao serviço do Estado Liberal, preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão dos gastos» (Giacomoni, 2001, p. 64).

Neste tipo de orçamento, a previsão das despesas é feita pelo *método da avaliação direta* – em Portugal, por exemplo, cada serviço público, de acordo com instruções recebidas da Direção Geral do Orçamento (DGO), fixa nos seus projetos de despesa um determinado valor, em consonância com a estimativa que faz dos custos financeiros previstos. Aparentemente, em termos formais, não há uma relação entre essa previsão de custos e o histórico de gastos do ano anterior. Não obstante, como Santos (2010, p. 179) nota, «a experiência ensina, porém, que tende a estabelecer-se, na generalidade dos casos, uma forte relação entre os valores que os serviços apontam para a sua despesa numa dada gerência futura e os valores que gastaram nos anos económicos anteriores»; este procedimento aponta, assim, para o *método incremental*, em que a grandeza do orçamento do ano anterior é que determina a dimensão do orçamento do ano seguinte e não a análise da atividade que se prevê desenvolver. Na verdade, o incrementalismo, ao considerar que o fator determinante da dimensão do orçamento para um dado ano é a grandeza do orçamento do ano imediatamente anterior, tende a elaborar as estimativas de despesas para o ano seguinte, não a partir da análise da atividade que se prevê que esse serviço venha a desempenhar, mas com base no valor da dotação orçamental do serviço no ano precedente, à qual se aplica um fator de crescimento. Se, por um lado, se trata de uma técnica estável, fácil de aplicar porque as alterações são residuais e, portanto, mais barata porque administrativamente simples, por outro lado, contudo, desvaloriza as necessidades operacionais e objetivos futuros, sendo, por isso, reativa e não proativa; apresenta ainda a desvantagem de não ajudar os gestores a encontrarem fragilidades e incentiva a inércia do sistema porque sustentada em dados que já não são relevantes, ou são mesmo inconsistentes com as novas prioridades; apoiadas por esta inércia, a ineficiência e ineficácia no uso dos recursos podem ser perpetuadas.

A opção por esta via deve-se, como salienta Machado (2002, p. 44), à necessidade de estabilidade: «A dificuldade de se planejar num ambiente de incerteza e de fortes conflitos distributivos leva os homens que fazem o orçamento, gastadores e guardiães, a procurarem áreas de estabilidade e técnicas de redução de conflitos. Nesse sentido, nada melhor que apoiar-se em experiências anteriores como base e, a partir delas, negociar pequenos incrementos.». Dessa forma, a atenção dos atores fica «concentrada num pequeno número de itens em função dos quais a batalha de orçamentação é travada» (Wildavsky, *apud* Kelly, 2001, p. 58) porque ajustamentos graduais aos orçamentos são normalmente mais fáceis de implementar do que mudanças repentinas nas prioridades.

Note-se que também o cidadão, mesmo que se dê conta da ineficiência, não tem necessariamente – pelo menos num primeiro momento – um prejuízo em termos de bem-estar, pelo que esta situação de ineficiência da despesa pública pode perdurar no tempo. Com efeito, admita-se, para simplificar, que o Estado produz um bem público com custo marginal fixo e igual a A , na figura seguinte (Figura 1), sendo o custo de produção desse bem financiado através de impostos. Admita-se também que a procura deste bem, traduzindo o preço que o consumidor estaria disposto a pagar pelo mesmo, é dada pela curva BC .

A quantidade eficiente de bem público a ser produzida é assim q^* , quando o custo marginal é igual ao preço, o ponto D na figura, isto é, quando produzir mais uma unidade do bem tem um benefício para o cidadão que passa a ser inferior ao custo dessa unidade, A . Produzindo esta quantidade, o Estado gera, assim, um benefício líquido para a sociedade que é igual à área do polígono $OBDq^*$. Por outras palavras, os cidadãos têm um benefício superior aos impostos que pagam, $OADq^*$, que é designado por *excedente do consumidor* e que neste caso é igual à área do triângulo ABD .

Se a despesa determinada pelo Governo exceder este montante, ou seja, se a quantidade produzida do bem público exceder q^* , gera-se uma ineficiência⁴, mas mesmo assim o cidadão continua a ter um benefício líquido positivo, porém inferior a ABD – o excedente do consumidor é menor, mesmo que positivo. É esta redução de área que dá a medida de ineficiência – o excedente do consumidor é máximo quando a quantidade produzida é q^* , que constitui assim o *orçamento de excedente (bem-estar) máximo*, ou *orçamento ótimo*.

⁴ Na verdade, toda a quantidade superior a q^* tem um benefício superior ao custo, isto é, vale menos para o cidadão do que aquilo que custa (e que ele paga através de impostos ou taxas).

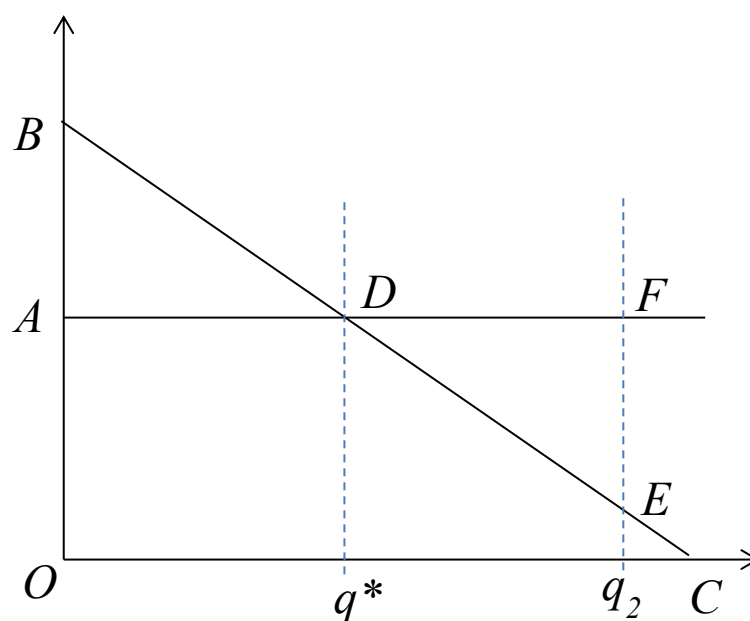


Figura 1- Orçamento ótimo e orçamento de bem-estar nulo

Na mesma figura, se for produzida a quantidade $q_1 > q^*$ de bem público, o bem-estar gerado para a sociedade é superior a zero: a área do triângulo ABD , onde a satisfação social gerada pelo bem público é maior do que o custo dos recursos usados na sua produção, é superior à área (negativa) do triângulo virado para baixo que se forma após q^* – a criação de bem-estar (até q^*) é maior que a destruição de bem-estar (após q^*).

No ponto q_2 estes dois triângulos (ABD e DEF) são iguais, e o bem-estar para a sociedade resultante da produção do bem público é nulo. Temos então o *orçamento de bem-estar nulo*, quando a provisão do bem público já não gera bem-estar e, portanto, a ação do Governo nesta atividade não beneficia – mas também não prejudica, no sentido de não deixar mais insatisfeito – o cidadão⁵. A partir deste ponto, o cidadão tem um incentivo real a remover o Governo pois a ação deste deixa-o pior, no sentido de ter nível de utilidade inferior ao que teria sem governo (sem bem público). O Governo é de tal maneira ineficiente que o cidadão é mais infeliz quando o bem público é produzido do que quando não o é.

Em conclusão, produzir uma quantidade de bem público entre q^* e q_2 é ineficiente, mas tolerável para o cidadão pois, mesmo assim, há um aumento do seu bem-estar; apenas uma quantidade produzida superior a q_2 é intolerável. Assim, não há um incentivo forte para um

⁵ Evidentemente que um agente racional percebe que o bem já não é máximo, embora possa não ser nulo.

governo ser eficiente, mesmo com cidadãos bem informados e informação completa sobre os custos e benefícios dos bens públicos. Não podemos, pois, partir do princípio que o processo orçamental é desenhado por forma a garantir que o resultado é eficiente; pelo contrário, não pode ser admitido que a existência de ineficiências levará ao redesenho do processo orçamental por forma a eliminá-las. E não há, neste contexto, uma razão para abandonar a lógica incremental na elaboração do orçamento.

Ora, a partir do século XX, com a emergência do *Estado-Providência* e consequente aumento da despesa pública, esta lógica orçamental deixa de dar resposta às necessidades emergentes e, neste contexto, o mero controlo da legalidade dos dinheiros da *res publica* torna-se obviamente insuficiente. Urge, então, pensar em termos de eficiência económica da atividade pública pois «quando o Estado, pela sua dimensão, se torna o agente económico dominante, há que assegurar que o seu funcionamento se faz em termos economicamente eficientes, sob pena de a sua eventual ineficiência contaminar o conjunto da Economia» (Santos, 2010, p. 204).

Numa das recomendações de um relatório elaborado por uma empresa de consultores que procedeu a um estudo sobre a previsão e monitorização da informação financeira no *Northern Ireland Civil Service*, a pedido do Departamento de Finanças e Pessoal, pode ler-se que «o processo de planeamento e orçamentação deve afastar-se da abordagem incremental tradicionalmente usada» de forma a permitir «a definição de orçamentos que estejam mais ligados a metas de desempenho» (Research and Library Services, 2010, p. 1); no mesmo relatório, acrescenta-se ainda que esta mudança iria reduzir significativamente a excessiva quantidade de compromissos que inflacionam os orçamentos e que obrigam a financiamento adicional.

Na verdade, à medida que o Estado começa a consumir parcelas cada vez maiores do PIB, começa também a sentir-se a necessidade de novas metodologias de orçamentação que, paralelamente à referida função de instrumento de controlo dos dinheiros públicos, possam oferecer respostas às cada vez mais frequentes necessidades de informação financeira sobre a atividade desenvolvida pelo setor público, visando acautelar a respetiva *economicidade*.

Neste contexto, o orçamento abandona a sua simplicidade para se tornar uma complexa realidade; neste sentido, a um sistema orçamental moderno é exigido, para além do

tradicional garante da legalidade na obtenção e utilização dos dinheiros públicos, um vasto conjunto de outras funções que, na perspectiva de Anshen (1965), devem:

- i) informar sobre a totalidade dos custos decorrentes da realização dos objetivos definidos;
- ii) apresentar um estudo comparativo das alternativas possíveis à consecução dos objetivos;
- iii) explicitar inequivocamente as consequências ou implicações que terão as opções assumidas;
- iv) optar pela apresentação de objetivos que permitam análises quantitativas dos custos e benefícios das atividades;
- v) permitir a identificação e agregação de despesas da mesma espécie, ainda que pertencentes a diferentes organismos;
- vi) finalmente, gerar informações de carácter económico que permitam analisar as contribuições que a economia nacional recebe do setor público.

Estas novas funcionalidades configuram uma mudança que atinge o próprio conceito de orçamento, uma vez que este passa agora a ser também um instrumento de gestão dos recursos públicos no sentido de assegurar uma administração economicamente mais racional desses dinheiros. Deste amplo conjunto de funções que são exigidas aos modernos sistemas orçamentais decorre, claramente, a importância que estes assumem para os agentes económicos privados, cujas decisões dependem, muitas vezes, das informações que possuem sobre as despesas e receitas públicas⁶.

Esta mudança de paradigma – que só pode ser implementada de forma gradual, tal a sua amplitude e complexidade – tem catalisado o aparecimento de sistemas orçamentais que visam uma crescente racionalidade económica, embora, como se destaca num estudo desenvolvido pela *Research and Library Services* da Northern Ireland Assembly, não há modelos teóricos perfeitos que aportem a solução ideal (2010, p. 27).

⁶ Até porque, no que implicam em termos dos seus efeitos sobre a Dívida Pública, estas transmitem informação sobre os níveis futuros de tributação.

2.1.2. O Orçamento-programa

O orçamento-programa consiste em «agrupar as despesas públicas segundo um critério funcional» (Santos, 2010, p. 206), com o objetivo de estabelecer uma relação entre o que é gasto e os resultados conseguidos. Neste sentido, aumenta-se o nível de responsabilização do poder executivo bem como a eficiência da despesa pública.

Este tipo de orçamento surge, pela primeira vez, nos EUA e remonta à chamada *Comissão Taft*⁷ (1910-12), cujo relatório recomenda que o administrador precisa de dispor de dados informativos regulares acerca dos resultados em termos de qualidade e quantidade e, para isso, deve estar habilitado a medir a qualidade e a quantidade dos resultados por unidades de custo e unidades de eficiência.» (Giacomoni, 2001, p. 66). É, contudo, no relatório da *Primeira Comissão Hoover*⁸ (1949) que a designação de *orçamento-programa* viria a tomar forma, ao defender-se, na esteira da comissão anterior, a urgência de se aperfeiçoar o processo orçamental, para que este passasse a «expressar os objectivos do Estado em termos de tarefas a cumprir, em vez de por meras classificações das despesas» (Santos, 2010, p. 207) e, para isso, dever-se-ia adotar um orçamento que se baseasse em funções, atividades e projetos, o que foi designado pela referida comissão, como se disse, por *orçamento-programa*.

Este orçamento procura, assim, classificar e evidenciar o que o governo faz, complementado, porém, pela tradicional orçamentação, que mostra com que recursos é que o faz. Segundo Burkhead (1971, p. 175), «o orçamento-programa transfere a ênfase dos meios de realização para a realização em si mesma».

Este novo conceito de orçamento aporta uma significativa mudança ao conceito tradicional na medida em que, enquanto este informa sobre os recursos financeiros utilizados pelo Estado e o seu emprego na compra de meios de produção (v.g., equipamento), aquele organiza os dados de forma a evidenciar as finalidades com que os meios disponíveis são usados, o que facilita a

⁷ Trata-se da «Comissão de Economia e Eficiência», designada pelo presidente William Taft, dos Estados Unidos, tendo como objetivo a realização de estudos para a modernização da administração federal e de onde emanou um relatório, apresentado ao Congresso em 1912, que recomendava a adoção de um novo orçamento nacional.

⁸ «Comission on Organization of the Executive Branch of the Government», que ficou conhecida pelo nome de *Comissão Hoover*, por causa do seu presidente, Herbert Hoover.

clarificação e explicitação das atividades desenvolvidas com os dinheiros públicos.

O orçamento-programa, visando níveis superiores de eficiência, alicerça-se em dois aspetos fundamentais: a clara identificação da finalidade concreta com que se realizam as despesas públicas e a formulação de indicadores quantitativos que possibilitam uma objetiva avaliação do nível de desempenho na execução e respetivos custos - *o que se consegue medir, consegue-se fazer*, diz um axioma da gestão.

As vantagens nesta explicitação dos objetivos com que as despesas são efetuadas são várias; por um lado, é possível controlar os custos da atividade feita pelos governos, confrontando esses custos com outros similares realizados na esfera pública ou organizados pelo mercado; por outro lado, permite acautelar a coerência no total das atividades feitas pelo setor público e, finalmente, torna viáveis, no âmbito da execução física dos programas contemplados no orçamento, o controlo financeiro mas também o controlo económico desses programas.

Um orçamento-programa tem como ponto de partida a classificação funcional; assim, começa-se pela identificação das *funções* transversais inerentes aos gastos dos dinheiros públicos, isto é, a identificação do conjunto de ações a desenvolver para a consecução dos fins do Estado; posteriormente, essas funções são decompostas em *programas*, considerados como categorias de operações que geram um bem ou um serviço final; por sua vez, estes programas subdividem-se em *atividades* ou operações que agrupam tipos homogêneos de trabalho realizado.

Paralelamente a esta classificação funcional, e no sentido de controlar a eficiência na execução orçamental das atividades, definem-se, como ficou dito, medidas que permitam quantificar o trabalho realizado.

Não obstante as vantagens enumeradas – e é um significativo avanço a possibilidade de se conciliar o tradicional controlo parlamentar com critérios de eficiência económica na gestão dos dinheiros públicos – o orçamento-programa não é de fácil implementação pois há um conjunto de dificuldades de ordem prática que a obstaculizam, designadamente, a carência de pessoal qualificado em número suficiente bem como a forma de medição dos custos e da produtividade de muitos serviços públicos, particularmente notória naqueles que desenvolvem atividades gerais de ordem política provendo diversos bens com processos de produção interligados. Por outro lado, há países que não têm condições para dar ainda resposta adequada à disciplina financeira e qualidade do suporte contabilístico exigidas pelo sistema. Burkhead

(1971, p. 192) esclarece que o desenvolvimento desta técnica de orçamentação será, contudo, facilitada «se os programas e as estruturas organizacionais estiverem sincronizados dentro dos departamentos e órgãos e das suas divisões ou serviços»⁹.

2.1.3. O PPBS - *Planning Programming Budgeting System*

Como já referido, a racionalidade económica dos bens públicos foi uma necessidade que se veio impondo, à medida que o papel do Estado se tornou progressivamente relevante. Nesse sentido, a *Segunda Comissão Hoover*, introduziu nos Estados Unidos, em 1956, uma fórmula mais avançada de orçamento-programa, chamada *Planing, Programming and Budgeting System* (PPBS). Este sistema beneficiou da experiência acumulada com as inúmeras tentativas de introdução da racionalidade económica na despesa pública, procurando associar esses conhecimentos às técnicas de gestão em uso nas grandes empresas do setor privado. O PPBS constitui, assim, uma estratégia global que contempla várias funções e apresenta diversas vertentes, não se reduzindo, por isso, a uma técnica orçamental.

Neste sentido, representa um significativo avanço relativamente ao orçamento-programa – enquanto este se foca no processo orçamental, procurando escolher os melhores métodos para administrar um dado programa, aquele visa horizontes mais amplos e extensos porque se preocupa também com o propósito do orçamento e, ao ter essa preocupação, tenta escolher os programas mais adequados, convertendo a anual rotina da preparação do orçamento na formulação e apreciação consciente das políticas e dos objetivos que se pretendem para o futuro (Fuentes Quintana, 1990, *apud* Santos, 2010, p. 211)

Trata-se, por isso, de um sistema ambicioso e vasto, designadamente, por fazer apelo ao planeamento a longo prazo da atividade do Estado – e é precisamente esta vertente que, como vimos, o individualiza do orçamento-programa, cuja amplitude temporal é mais restrita (Santos, 2010, p. 210). Com efeito, enquanto o orçamento-programa está mais orientado para a *gestão* e procura ajudar as autoridades orçamentais na avaliação da eficiência económica das unidades por que são responsáveis, o PPBS, ao focar a sua atenção na racionalização das

⁹ É também evidente que se dispõe hoje de meios (designadamente informáticos) e técnicas de tratamento da informação indisponíveis na época em que aquele autor escrevia essas linhas e que muito facilitam a tarefa.

escolhas do setor público, está orientado para o *planeamento estratégico* do orçamento¹⁰.

Santos (2010, p. 210) salienta que a contemplação de elementos de longo prazo num plano orçamental permite uma visão mais nítida dos custos e gastos a acontecer num período de tempo dilatado e que, por isso, tem em consideração, num dado ano, o que está planeado para os anos subsequentes. Além disso, este tipo de orçamentação, porque mais global e porque recorre a «técnicas orçamentais que facilitam a explícita consideração de objectivos políticos em termos dos seus custos económicos, tanto no presente como no futuro» (Arthur Smithies, *Conceptual framework for the programme budget*, apud Novick, D. 1965, p. 24) imprime maior coerência à ação do Estado.

Embora com indiscutíveis vantagens relativamente ao orçamento tradicional, a implementação do PPBS, na generalidade dos países onde foi ensaiada, desencadeou, contudo, problemas de várias ordens:

1. Desde logo, a sua aplicação desencadeia uma natural resistência nos meios políticos e administrativos porque se trata de um sistema que, ao envolver novos métodos, vai colocar em causa rotinas e práticas há muito instaladas; na verdade, exigir a definição e a justificação de tudo aquilo que se produz ou realiza como condição indispensável para a atribuição de financiamento orçamental desencadeia frentes de resistência que são difíceis de ultrapassar¹¹.
2. Ao estender o seu planeamento por vários anos, é necessário fazer-se o tratamento de uma quantidade de informação que não é facilmente compatibilizável com os estritos prazos do ciclo orçamental. Neste sentido, implica um maior investimento de trabalho e de tempo (*Research and Library Service*, 2010, p. 14);
3. Dadas as exigências do sistema, não é fácil encontrar, na generalidade das administrações públicas, pessoas que, em número suficiente e com elevada qualificação técnica – normalmente pessoal dirigente – possam pôr em prática o rigor exigido por este método;
4. Considerando a prevalência não mercantil nas ações públicas, a definição dos indicadores que permitam avaliar o desempenho e as atividades realizadas exige um maior esforço no sentido de não se perder o necessário rigor e, simultaneamente, pressupõe que haja um profundo conhecimento das atividades e objetivos da organização (Mosher, 1969);

¹⁰ O que, aliás, é dificultado pelo facto de o Orçamento ser duplamente anual, na sua aprovação e na sua vigência. Para mais, o Orçamento tem também que respeitar o Programa do Governo, o que naturalmente introduz um ciclo de ordem temporal não facilmente compatível com o planeamento a longo prazo.

¹¹ Até porque se põe em causa o passado, isto é, a despesa até então proposta, aprovada e executada.

5. Uma vez que o PPBS conduz a um reforço da vertente tecnocrática do orçamento, considera-se, por vezes, que a incidência nessa vertente pode quebrar o equilíbrio entre os poderes legislativo e executivo e, com isso, reduzir-se o papel do decisor político na escolha de alternativas (*Research and Library Service*, 2010, p. 14); no entanto, Hyde (1992) considera que o PPBS não visa suprimir o processo político de decisão, mas, pelo contrário, torná-lo mais exigente, obrigando-o a ponderar critérios de racionalidade económica.

Este sistema apresenta, na perspetiva de Burkhead e Miner (1971), uma tripla funcionalidade. Em primeiro lugar, implica que as atividades públicas sejam classificadas por objetivos – e estamos, então, na presença de uma função de carácter taxionómico; em segundo lugar, temos uma função analítica porque exige que se comparem os custos com os resultados e se explorem as diversas alternativas para alcançar os resultados almejados; finalmente, e porque é necessário planificar a longo prazo os programas públicos, encontramos uma função claramente prospetiva.

A fim de cumprir com estas funções, o PPBS desenvolve-se em três etapas (Rivoli, 1975 e Sempé, 1988), ao longo de um processo que conjuga o planeamento e a orçamentação.

Primeiramente, encontra-se a fase do *planeamento*, na qual se estabelecem, numa perspetiva a longo prazo – que pode estender-se, nalguns casos, por um período superior a 20 anos – os grandes objetivos estratégicos para o Estado. Segue-se a fase da *programação*, altura para se definir o caminho a seguir, isto é, o programa mais eficiente, bem como os meios necessários à prossecução dos objetivos; por último, na etapa da *orçamentação*, traduzem-se, em termos orçamentais clássicos, as parcelas anuais dos programas delineados na etapa anterior.

Mediante este procedimento, concilia-se a anualidade do orçamento com a definição de estratégias a longo prazo. Não sendo a plurianualidade de muitos programas de despesa pública compatível com a anualidade do orçamento, esta passa a ser uma parcela anual desses planos a longo prazo. Deste modo, cada orçamento deixa de ser visto de forma isolada para fazer parte de um conjunto maior, sendo um elo de uma cadeia que vem de trás e que se estende para o futuro.

Em síntese, a experiência relativa à aplicação do PPBS não deu origem à revolução orçamental que se previa vir a acontecer, na medida em que a aplicação generalizada do PPBS exige um

significativo esforço para reunir, trabalhar e apresentar os dados sob a forma exigida (Weber, 1978). A tentativa de generalização do PPBS às administrações públicas de vários países deixou uma marca bem visível no terreno das ideias – considera-se mesmo que, com essa experiência, a teoria orçamental deu um enorme passo em frente. Em última análise, Schick (1969) afirma que talvez se possa defender que, «o PPBS é uma ideia cujo tempo ainda não chegou».

2.1.4. O Orçamento Base-Zero

O Orçamento Base-Zero (OBZ) pode definir-se como «um plano de acção e um processo orçamental que exige a cada dirigente que justifique detalhadamente a totalidade das dotações orçamentais que pede, impondo-lhe a obrigação de provar a necessidade de cada verba que pretende gastar» (Peter Pyhrr, *Zero-Base Budgeting*, comunicação à Conferência Internacional do *Planning Executives Institute*, apud Santos, 2010, p. 215).

Este tipo de orçamento teve a sua origem nos E.U.A. e surgiu da necessidade, quer no setor público como no setor privado, de se combater o incrementalismo. Este método foi aplicado, graças aos trabalhos de investigação desenvolvidos por Peter Pyhrr na década de 60, na empresa *Texas Instruments, Inc.* e, anos mais tarde, no Estado da Geórgia, tendo-se generalizado a sua aplicação à administração federal norte-americana nos anos setenta.

De acordo com o CIPFA - *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (2009), o OBZ, ao contrário da abordagem incrementalista, parte do princípio de que as rubricas orçamentais não devem ser transportadas de um período para o outro, por já terem ocorrido anteriormente. Em vez disso, tudo o que for incluído no orçamento deve ser ponderado e justificado; considera o mesmo organismo que, na sua forma mais pura, esta forma de orçamentação exige a preparação de orçamentos operacionais, no pressuposto de que a organização se encontra a começar do zero, no novo período de programação.

No OBZ, é nos níveis inferiores de decisão – e não no topo da hierarquia – que recai a responsabilidade da justificação das verbas; este sistema orçamental exige que, periodicamente, qualquer serviço ou organismo se autoquestione, procurando saber se as atividades que desenvolve são eficazes e economicamente eficientes e ainda se podem ser eliminadas ou reduzidas para minimizar a despesa pública ou para se financiarem programas

que tenham um caráter mais prioritário.

A principal característica do OBZ é a análise, com igual atenção e cuidado, de todas as parcelas da dotação orçamental de cada um dos serviços, exatamente como se faria se as suas atribuições fossem inteiramente novas. Deste modo, não considera o nível corrente dos gastos do serviço como uma base inviolável a partir da qual se estabelecem os aumentos para o orçamento do ano seguinte. Deixa-se, portanto, de pressupor que as atividades desenvolvidas por um serviço são necessariamente para continuar, para considerar que podem ser reduzidas ou até suprimidas, dando lugar a novas atividades.

Este processo de sistemática reanálise de prioridades, não só entre as atividades habitualmente desenvolvidas mas também entre estas e todas aquelas que se configuram como desejáveis – estando todas, portanto, em igualdade de circunstâncias, no concurso para atribuição de financiamento – tem, segundo James Cleveland (*apud* Santos, 2010: 216), várias etapas, a saber:

1. *A identificação e análise das unidades orçamentais.* Nesta etapa inicial, é revista a estrutura orçamental existente. E, ainda que esta assente, normalmente, na divisão administrativa das administrações públicas e não possa, assim, ser alterada pelo orçamento, é possível, contudo, e na medida do possível, proceder à sua adaptação em função do tipo de análise que é necessário realizar; neste sentido, importa definir pequenas unidades orçamentais para que seja possível um minudente exame da sua ação, de forma a que a cada atividade se possa associar um serviço concreto.
2. *A definição de objetivos.* Neste segundo passo, importa que o dirigente de cada uma das unidades definidas na etapa anterior elabore uma análise circunstanciada que inclua aspetos como a razão de ser da unidade, os objetivos que justificariam a atribuição de financiamento, as alternativas para se atingirem os objetivos. Deste modo, cada responsável desenha o seu plano de ação e define a pirâmide de objetivos a ele associados.
3. *A formação de blocos de decisão.* Os blocos de decisão são mecanismos para justificar diferentes níveis de financiamento às unidades orçamentais e assentam no pressuposto de que uma mesma atividade pode ser exercida com vários níveis de intensidade, aos quais corresponde um determinado esforço financeiro: o nível mínimo, abaixo do qual não é possível atingir-se os objetivos gizados; o nível intermédio, no qual a atividade continua a ser exercida segundo os termos correntes e, por fim, a situação em que a atividade é reforçada,

correspondendo, portanto, ao nível elevado. Para além deste enquadramento, importa ainda aludir às consequências da cessação da atividade no caso da não atribuição de financiamento.

4. *O estabelecimento de prioridades.* Após a preparação dos blocos de decisão ao nível hierárquico mais baixo, estes são sucessivamente remetidos para os níveis seguintes que, em articulação com o nível anterior, os vão ratificando ou alterando, procedendo à sua classificação por prioridades. Quando se atinge o nível máximo de responsabilidade orçamental – e já com as restrições que impendem sobre o orçamento – são, então, tomadas as decisões finais.

As vantagens que se podem encontrar neste tipo de orçamento são variadas. Assim, Santos (2010, p. 218), referindo-se à implementação de um OBZ, sublinha que esse processo se vê facilitado pelo facto de se conseguir envolver ativamente toda a pirâmide hierárquica, o que facilita a comunicação, gera consensos e acaba por vencer as resistências burocráticas que são inerentes a qualquer reforma. Por outro lado, o mesmo autor enfatiza o facto de este tipo de orçamento consciencializar os dirigentes dos serviços para a realidade de que a existência e a dimensão dos seus programas não são definitivos nem estão para sempre consolidados, uma vez que o empolamento do orçamento e os gastos excessivos podem levar à sua extinção ou reestruturação.

Na publicação da *Research and Library Service*, Northern Ireland Assembly, (2010, p. 8), destacam-se, por sua vez, outros aspetos positivos deste orçamento, salientando que este permite:

1. Desafiar o *status quo*, questionando aspetos herdados e tacitamente assumidos;
2. Focar os objetivos e resultados;
3. Realizar alterações e adaptações face a eventuais mudanças de circunstâncias e de prioridades;
4. Conduzir a uma melhor afetação de recursos.

Por sua vez, Banović (2005) aduz as seguintes vantagens:

1. O OBZ traduz-se numa afetação mais eficiente dos recursos às atividades e departamentos;
2. Identifica uma relação explícita entre os recursos imputados e os benefícios dos *outputs*, centrando a atenção no designado *value for money*;

3. Desenvolve uma atitude de questionamento e torna mais fácil a identificação de ineficiências, assim como de ações menos racionais ou até mesmo obsoletas;
4. Permite o incremento do conhecimento que os gestores e administradores têm acerca das operações e atividades que vão ser desenvolvidas, levando a um aumento da sua motivação;
5. É uma forma sistemática de obrigar a organização a encontrar atividades alternativas, examinando, simultaneamente, os níveis de despesa;

O *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA, 2006) considera que o principal benefício de uma abordagem de base-zero é o facto de se dar maior importância aos recursos reais que são necessários, a fim de se obter um determinado resultado, e menor relevo à percentagem de aumento ou diminuição em relação ao ano anterior. No entanto, esclarece o CIPFA, esta forma de orçamentação é mais eficaz quando aplicada a atividades que são total ou maioritariamente de natureza discricionária e, que, portanto, podem ser interrompidas, o que não acontece em muitas áreas de atividade do setor público por estarem em causa obrigações legais e regulamentares.

Apesar deste vasto conjunto de aspetos positivos associados ao OBZ, verifica-se, também, uma série de constrangimentos que lhe estão associados. Santos (2010) elenca alguns desses inconvenientes:

1. Trata-se de um processo extremamente laborioso e, por isso, torna-se um voraz consumidor de um recurso cada vez mais escasso – o tempo. Efetivamente, o OBZ é muitas vezes acusado de causar «uma tempestade no papel»;
2. A Administração Pública não possui a necessária flexibilidade para a reafetação dos recursos disponíveis, exigida por este tipo de orçamento. Há fortes condicionalismos, sobretudo no que diz respeito à mobilidade dos funcionários – seja de ordem funcional, seja no plano geográfico – que impedem, quando necessário, a reestruturação do orçamento;
3. No plano dos recursos humanos, pressupõe-se que, aos vários níveis da hierarquia, exista um quadro de dirigentes altamente qualificados, que, concomitantemente com uma sólida formação económica, possuam também suficiente prática orçamental e sejam criativos e inovadores; na verdade, estes atributos – difíceis de reunir – são necessários ao sucesso de um sistema que exige uma agressiva busca de formas alternativas para se alcançar os objetivos traçados;
4. Decorrente do ponto anterior, pode concluir-se que a instalação e operacionalização do OBZ

— e malgrado o facto de, ao envolver toda a pirâmide hierárquica, estimular a comunicação e gerar consensos — exige um longo processo, faseado, de modificação, adaptação e formação; daí que, em caso algum, o OBZ tenha sido implementado com sucesso num só ano.

Outros inconvenientes, alguns dos quais transversais a vários autores, são apontados pelos membros da *Research and Library Service*, da Northern Ireland Assembly, (2010, p. 8):

1. Trata-se de um processo bastante moroso e trabalhoso, podendo tornar-se extremamente burocrático;
2. Necessita de dirigentes altamente preparados, o que leva à necessidade de formação prévia;
3. Podem surgir dificuldades na identificação de medidas de desempenho adequadas e de critérios de decisão/priorização e, além disso, a classificação de algumas áreas pode tornar-se complicada quando não há suficiente informação;
4. A especificação de um nível mínimo de prestação de serviços pode contribuir para a desmotivação dos gestores;
5. O questionamento do *status quo* pode ser perspetivado como uma ameaça às organizações e, aqui, uma cuidadosa gestão dos recursos humanos é fundamental;
6. Pode ser difícil estimar o custo e os recursos necessários para as diferentes opções e alternativas, o que leva ao aumento da margem de incertezas e imprecisões.

Banović (2005) acrescenta que surgem muitos problemas na ordenação dos blocos de decisão e, inevitavelmente, existem julgamentos subjetivos e ainda que este orçamento pode ser visto como uma ameaça aos programas já existentes. O mesmo autor refere que, para se obviar à morosidade da elaboração deste orçamento, surgiu o orçamento-contínuo ou *rolling budget*¹², cujas características serão abordadas, de forma resumida, no ponto seguinte.

Concluindo, Santos (2010, p. 216) considera que «o Orçamento Base-zero não é uma panaceia» e que, sendo um sistema bastante útil, pode correr o risco de se tornar impraticável se for aplicado com demasiado detalhe.

¹² Também traduzido como *orçamento deslizando*.

2.1.5. O Orçamento-contínuo - *Rolling Budget*

O conceito de orçamento-contínuo surgiu como forma de contornar o problema da rigidez dos orçamentos fixos imposto pelas restrições de caráter temporal. Com efeito, os orçamentos fixos cobrem um período de tempo específico, normalmente correspondente ao ano fiscal, e, por isso, não permitem a incorporação da inovação; a despeito de, sempre que necessário, poderem ser alterados e revistos regularmente, a sua base mantém-se a mesma até ao final do período de vigência.

Pelo contrário, o orçamento-contínuo é um plano, continuamente alterado/modificado, de modo a permitir que exista sempre um orçamento a cobrir um determinado período temporal. Deste modo, num determinado orçamento cuja janela temporal seja um ano, à medida que cada mês vai passando, um novo mês é planeado e acrescentado ao orçamento, de forma a garantir que essa janela de tempo se mantenha para os doze meses.

A figura seguinte ilustra as diferenças entre este orçamento e o tradicional:

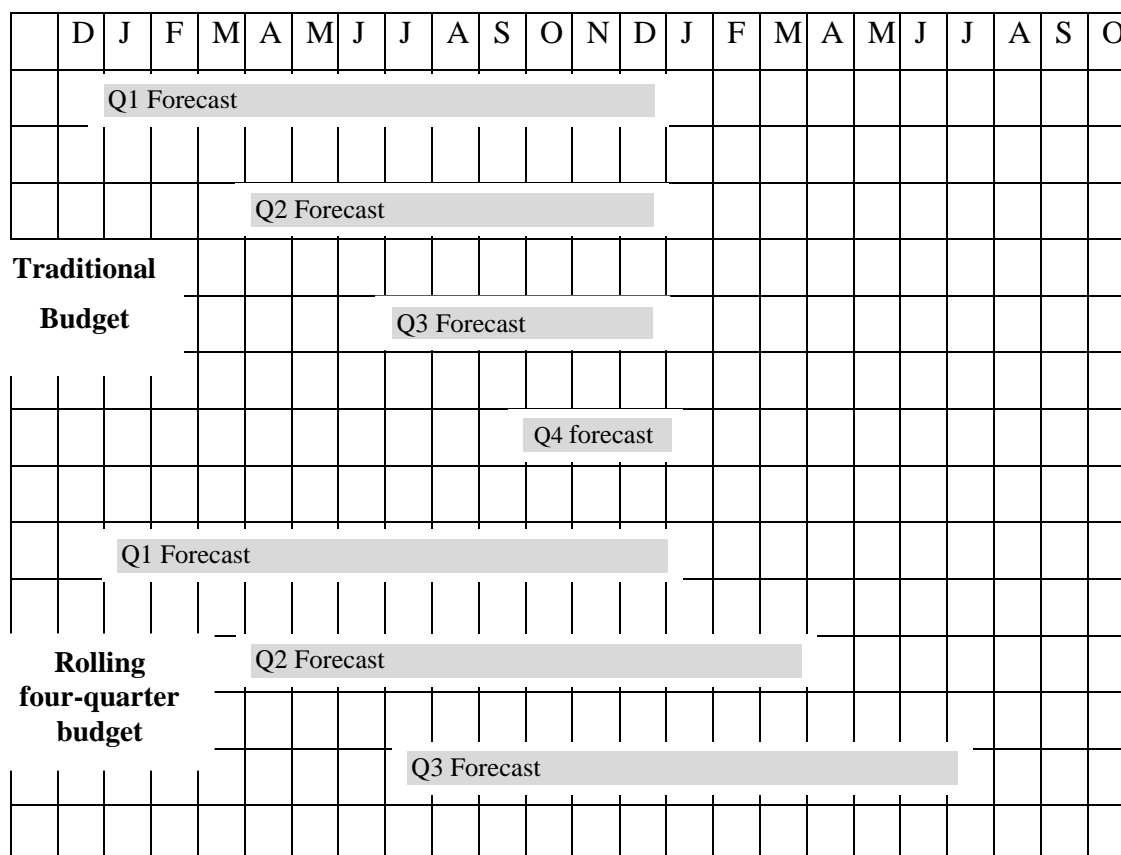


Figura 2 - Orçamento tradicional *versus* orçamento-contínuo
 Fonte: adaptado de Axon, 2003, *apud* Banovic (2005, p.60)

São várias as vantagens que decorrem da aplicação desta técnica. Banović (2005) enumera algumas:

1. Trata-se de um orçamento que encoraja os gestores a conceber o planeamento, não como um evento estático, mas como um processo contínuo;
2. Os mesmos gestores são incentivados a repensar o processo de orçamentação e a fazer mudanças periódicas, de onde resulta, normalmente, uma incorporação mais precisa e adaptada ao momento;
3. Abre oportunidades de criação de mais respostas em tempo real, promovendo uma adaptação às alterações que vão acontecendo;
4. O planeamento não é ditado por um calendário, mas sim despoletado por eventos ou mudanças importantes;
5. O planeamento anual, na sua forma clássica, é eliminado, sendo substituído por um processo contínuo.

Malgrado estas vantagens, o mesmo autor aponta-nos, também, alguns aspetos que podem ser impeditivos do sucesso deste tipo de orçamento:

1. A qualidade da informação que serve de base à elaboração do orçamento contínuo depende da responsabilidade dos gestores e funcionários, que podem tender a encarar esta tarefa de forma rotineira;
2. A quantidade de trabalho e os custos associados a esta orçamentação são muito elevados, quando comparados com os orçamentos feitos anualmente, dada a sua grande morosidade;
3. As eventuais alterações de pressupostos, com as consequentes implicações financeiras, tendem a descredibilizar os objetivos bem como os compromissos para os alcançar, criando instabilidade na organização.
4. A sua aplicação destina-se, especialmente, a empresas e organizações que se encontram sujeitas a contínuas mudanças.

2.2. Sobre o custeio baseado em atividades

Surgido nos meios académicos pela mão de Robert S. Kaplan & Robin Cooper, professores da *Harvard Business School*, Estados Unidos, no final da década de 1980, o *custeio baseado em atividades* ou, abreviando, ABC (sigla de *activity based costing*), é um método de custeio cujo objetivo passa por tornar transparentes os custos indiretos — que têm vindo a crescer

de forma significativa à medida que os produtos, atividades e organização das instituições se tornam mais complexos —, ligando-os diretamente aos produtos e clientes/ utentes, que passam assim a ser avaliados pelos seus custos reais (totais).

Na verdade, nas últimas décadas, a constatação desse crescimento tem vindo a catalisar a procura de novas formas de gestão desses custos, porque, de acordo com Cooper (1989, p. 77), «as estratégias podem ser brilhantes em termos conceptuais mas, se se basearem em informações erradas sobre o custo dos produtos, tendem a falhar no mercado».

Mousatafa (2005) indica que o ABC é o conjunto de regras e procedimentos utilizados no rastreamento, análise e alocação de custos aos objetos de custeio e Sakurai (1997, p. 97) aduz que o «objetivo central desta ferramenta é proporcionar aos administradores informação sobre o custo do produto, para análise da lucratividade e outras decisões.» Com efeito, há muitas operações que, por determinadas particularidades, implicam elevados custos mas que, ao ficarem diluídos no contexto geral, tornam-se impercetíveis numa análise tradicional. Da mesma forma, uma operação que utiliza diferentes recursos pode parecer produtiva ou, aparentemente, não ter oportunidades de otimização mas, uma vez custeada com base na atividade, pode mostrar alternativas mais produtivas em função da visibilidade que se tem das parcelas de custo ligadas a cada etapa do seu processo.

Orientando-se pelo duplo princípio de que são as atividades que consomem os recursos e de que, por sua vez, os produtos e serviços consomem as atividades, o ABC necessita de instrumentos operacionais que liguem os custos das atividades aos produtos: surge, então, o conceito de *cost-drivers* – indutores ou direcionadores de custo –, ou seja, medidas de consumo das atividades pelos produtos e serviços mas também dos recursos pelas atividades. Deste modo, perspetiva-se a organização como uma verdadeira rede de processos a atuar articuladamente e em conexão.

Kaplan & Cooper explicam a diferença entre este sistema de custeio e os sistemas tradicionais, elencando as perguntas a que cada um desses sistemas tem de dar resposta. Assim, os métodos tradicionais respondem à questão: «Como é que uma organização pode imputar custos para poder realizar os mapas financeiros e para controlar os custos dos departamentos?». Por sua vez, o ABC afasta-se destas questões porque responde a outras: 1. «Quais as atividades que se realizam na organização?»; 2. «Quanto custa realizar essas

atividades?»; 3. «Por que motivo é que a organização precisa de realizar atividades e processos empresariais?»; 4. «Que parte ou quantidade de cada atividade é que os produtos, serviços ou clientes vão consumir?» (1999, p. 101).

A figura 3 ilustra as diferenças entre os sistemas de custeio tradicionais e o sistema de custeio baseado em atividades:

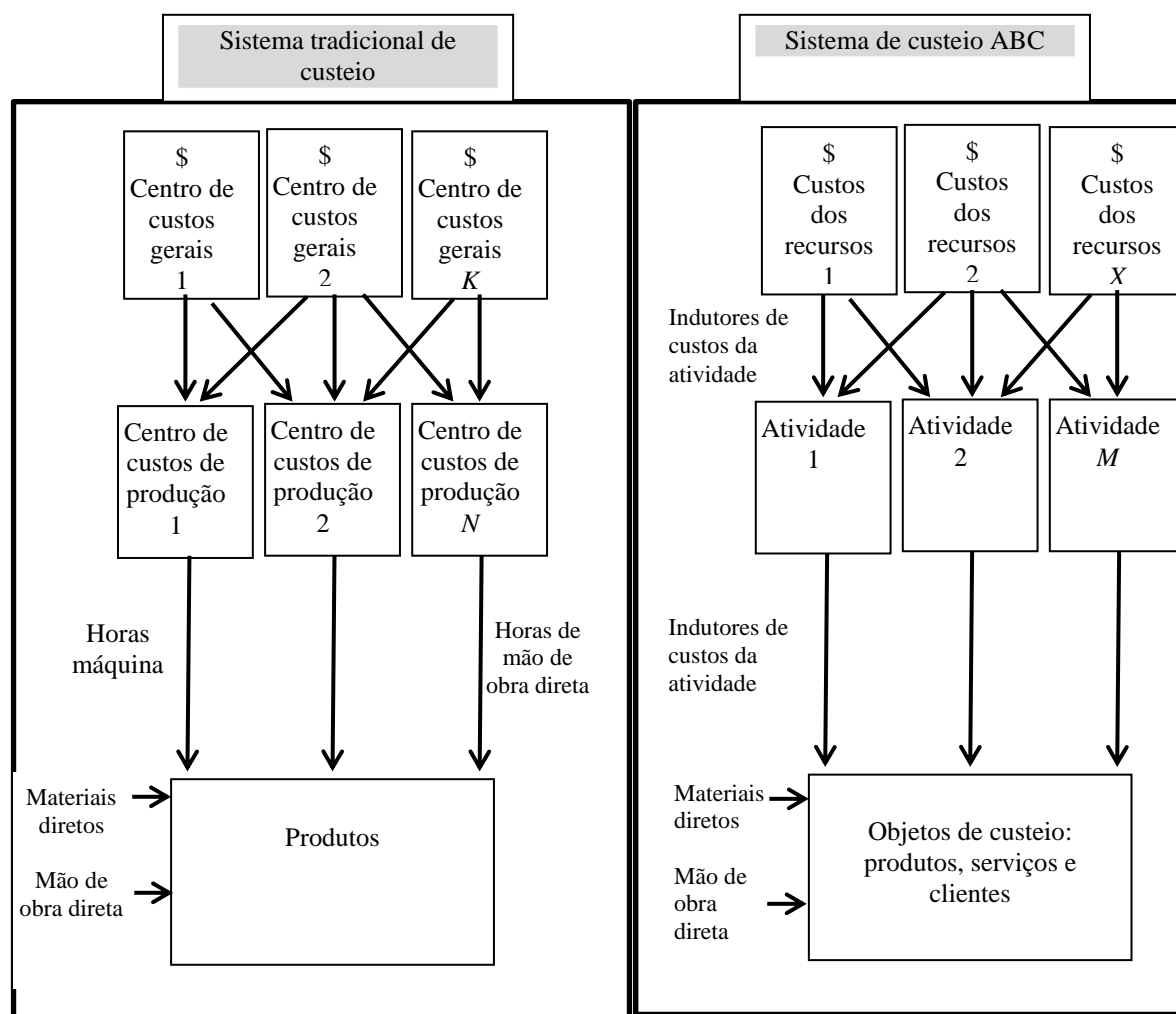


Figura 3 - Sistema de custeio tradicional e sistema de custeio ABC
(adaptado de Kaplan & Cooper, 1999, pp. 106 e 107)

Nas figuras, pode verificar-se que nos sistemas tradicionais de custeio se vinculam os custos gerais aos centros de custo de produção e, depois, aos produtos e serviços. No sistema de custeio baseado em atividades, vinculam-se os custos dos recursos às atividades e usam-se os indutores ou direcionadores de custos das atividades para ligar os custos das atividades aos objetos de custeio.

Na mesma perspectiva, Roberts, Muras e Paschall definem o ABC como «uma metodologia de mensuração dos custos e processos de realização das atividades, dos recursos e custo dos produtos e serviços. Os recursos são, depois, imputados às atividades e estas aos produtos e serviços». (2000, pp. 620-621). Deste modo, considera-se que são as atividades que geram custos e que são os produtos e serviços que consomem as atividades.

Currie (2009) destaca o facto de o ABC tornar mais explícita a informação sobre a extensão das atividades que devem ser executadas para atingir certos níveis de operações (como produção ou serviço ao cliente), medindo os custos dos recursos que devem ser consumidos para a realização dessas atividades.

O CIPFA - *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (2009), contrariando a assunção de que os custos indiretos são movidos pelo volume final de produtos e serviços, como acontece nos tradicionais sistemas de custeio, explica que o ABC tenta ligar os custos indiretos às atividades, fornecendo, por isso, informações mais sólidas e sustentadas aos gestores.

Kaplan, num artigo publicado no *CPA Journal*, em 1990, considera, no entanto, que o ABC não foi concebido para dar respostas automáticas aos gestores mas para fornecer informações mais exatas sobre os custos de produção e as atividades de suporte, ajudando-os, desse modo, nas suas decisões. Explicando que os tradicionais sistemas de contabilidade de custos enfatizam os custos diretos em detrimento dos custos indiretos, Kaplan afirma que os dados assim obtidos se encontram distorcidos porque o trabalho direto representa, atualmente, apenas uma pequena fração dos custos das empresas, enquanto as despesas indiretas têm aumentado substancialmente.

No mesmo artigo, Kaplan esclarece que há três regras a não descurar neste processo: i) dedicar uma particular atenção aos recursos demasiado dispendiosos; ii) enfatizar os recursos cujo consumo varia significativamente por produto/serviço e tipo de produto/serviço; iii) estar particularmente atento aos recursos cujos padrões de procura não estão correlacionados com as tradicionais medidas de alocação, como o tempo de processamento e materiais ou a alocação de mão de obra direta. Contudo, o mesmo autor chama a atenção para o facto de este processo de identificação de custos, primeiro a partir de recursos para as

atividades e destas para produtos/serviços específicos, não poder ser feito com precisão cirúrgica.

O ABC parte do pressuposto de que os recursos de uma empresa são consumidos pelas suas atividades e não pelos produtos/serviços que ela fabrica ou fornece (Nakagawa, 1994). O conceito de *atividade* é definido por Martins (2003) como uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços, composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. Trata-se, por isso, de identificar as atividades de uma empresa, atribuir-lhe custos, passando, depois, destas para os produtos e serviços.

É fundamental, portanto, identificar as atividades que são desenvolvidas na organização ou empresa pois, de acordo com Brimson (1996), são estas — e não as funções ou as tarefas — que apresentam o nível de detalhe adequado aos objetivos que se pretendem, pois as funções representam um nível de análise mais amplo e as tarefas exigem um nível de detalhe muito específico. As atividades assumem, deste modo, o papel central na indução dos volumes de recursos necessários à produção, pois a sua principal função é converter esses recursos (material, mão de obra e tecnologia) em produção (Brimson, 1996, p. 63). O sistema de custeio baseado em atividades desenrola-se, assim, em três etapas fundamentais: a identificação dos recursos e dos responsáveis pelo seu consumo; segue-se a alocação desses recursos às atividades que os consomem e, por fim, a atribuição dos custos destas atividades aos objetos de custeio (produtos e serviços).

Um outro importante aspeto deste método de custeio está no facto de este separar o custo dos recursos adquiridos em duas categorias: custo dos recursos utilizados e custo da capacidade não usada. Esta separação é muito importante porque, ao fazer-se a apuração da capacidade não usada, pode identificar-se e eliminar-se o desperdício. (Sakurai (1997, p. 102)

Kaplan & Cooper (1999, pp. 105-122) propõem quatro passos sequenciais para o desenvolvimento do ABC numa organização: i) desenvolver um dicionário de atividades, em que estas devem ser descritas por verbos que se associam a nomes ou substantivos (*transportar* materiais, *inspecionar* itens, *responder* aos utentes ou consumidores); ii) determinar, mediante os direcionadores de custo dos recursos, quanto é que a organização

está a gastar em cada uma das suas atividades; concluída esta fase, é possível observar os gastos com as atividades em várias perspectivas, como a hierarquia das atividades ou o grau de variabilidade e grau de eficiência; iii) identificar os produtos, serviços e clientes da organização e, finalmente, iv) selecionar os direcionadores de custo das atividades que liguem os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização.

O CIPFA - *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (2009) reconhece que a aplicação do ABC não se faz de forma fácil, exigindo um trabalho pormenorizado sobre as atividades e os direcionadores de custos. A dificuldade é precisar qual o custo que deve ser atribuído a um produto ou serviço dentro da cadeia de produção. Neste contexto, as operações logísticas têm um perfil apropriado para a utilização do método de custeio baseado na atividade devido à diversidade de recursos e atividades. Nestes casos, a apuração de custo, através do método ABC, torna visíveis as várias partes da estrutura do custo para chegar ao valor final, segundo um critério que facilite e oriente a análise gerencial. Todo este trabalho pormenorizado é reconhecido por Ness e Cucuzza quando afirmam que «o sistema ABC utiliza muitas mais medidas estatísticas que o sistema tradicional» e que «recorre a dezenas de geradores de custo» (2003, p. 79).

2.3. A orçamentação baseada em atividades

De acordo com Kaplan & Cooper (1999, p. 347), «os gestores podem utilizar o modelo ABC a fim de obterem informação para importantes processos de gestão, incluindo a orçamentação», chamando a esta prática *orçamentação baseada em atividades* ou ABB, do inglês *activity-based budgeting*. Mediante o recurso ao ABB, é possível, então, a construção de um orçamento em que as atividades desempenhadas na organização constituem a base para o cálculo dos recursos, contrariamente ao que se passa na orçamentação tradicional, onde o processo orçamental é construído sobre o do ano anterior, com os gestores a procurarem cada vez mais e mais recursos.

Este método decorre da necessidade de se analisarem atividades e não apenas recursos ou itens de custo: o «orçamento baseado em atividades centraliza a atenção no custo das atividades necessárias à produção e venda de bens e serviços» (Horngren, Foster e Datar, 2000, p. 133).

Estabelecendo um paralelo com o custeio baseado em atividades, Kaplan & Cooper (1999, p. 349) definiram o ABB como o processo inverso do ABC, afirmando que aquele «inverte as relações causais de um modelo ABC» – enquanto este último faz o *input* do custo dos recursos às atividades e depois o custo das atividades a produtos e serviços específicos, o ABB processa-se exatamente na direção contrária, ou seja, dos *outputs* chega-se às atividades e destas aos recursos. A figura 4 sintetiza ambos os processos:

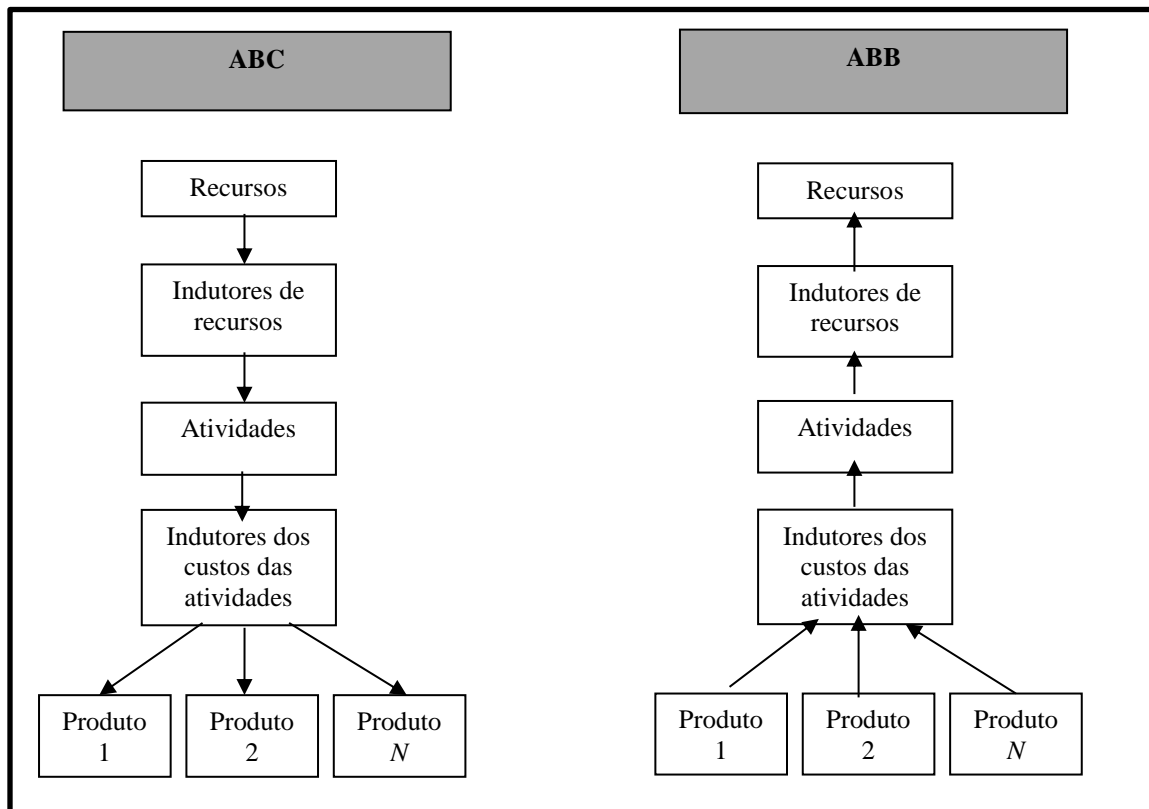


Figura 4 - ABC e ABB: relações causais invertidas
Fonte: adaptado de Kaplan & Cooper, 1999, p. 349

Na verdade, enquanto o processo ABC tem início na alocação dos custos dos recursos às atividades e, através dos indutores de custos das atividades, segue até aos objetos de custeio, como os produtos, serviços ou clientes, no ABB, pelo contrário, o custo dos recursos a serem consumidos é determinado com base na produção e nos custos associados aos objetos de custeio, isto é, aos bens e serviços que são produzidos pela organização (e, se assim for definido, a cada bem e a cada serviço).

Na orçamentação baseada em atividades, é, pois, fundamental proceder-se à reconstituição e análise do processo de formação do produto/serviço, discriminando as suas várias etapas, o que permite verificar quais os fatores que contribuem para se chegar aos valores finais,

assim como priorizar as ações de produtividade, principalmente no que diz respeito aos custos indiretos. Importa, assim, definir os produtos ou serviços desejados e, depois, procurar identificar os custos necessários à sua realização ou operacionalização.

Numa definição de Lunkes e Vanzella (2005, p. 3), «o orçamento baseado em atividades é um plano quantitativo e financeiro que direciona a organização/ empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos.» Na mesma linha, Banović (2005) salienta que o ABB é «um processo de gestão que opera ao nível da atividade para a contínua melhoria do desempenho» (p. 62).

As necessidades de implementação do ABB são elencadas por Mousatafa (2005), ao referir que o orçamento tradicional não cumpre o propósito global que um orçamento deve servir, ou seja, ser uma ferramenta analítica e de controlo uma vez que não deve servir apenas para estabelecer limites de gastos mas cumpre-lhe também identificar as necessidades de recursos indispensáveis à função planeada¹³. O ABB é, assim, considerado como uma das soluções para se ligar o planeamento a curto prazo aos objetivos estratégicos, pois concentra-se nos processos centrais que conduzem à satisfação do cliente/ utente; mediante uma abordagem abrangente, unifica os diferentes esforços realizados pelas diversas funções num esforço direcionado para a consecução dos objetivos estratégicos.

Por outro lado, enquanto na orçamentação tradicional o controlo e a avaliação são exercidos periódica e isoladamente (normalmente, no final de cada exercício orçamental) mediante a deteção de desvios decorrentes da comparação entre o que foi realizado e o que foi planeado, no ABB, pelo contrário, este controlo e acompanhamento das realizações é feito de uma forma contínua e atenta. Com efeito, uma vez definidas as atividades, determinados os responsáveis por cada uma delas e ainda os respetivos indicadores de gestão, os gestores de topo facilmente conseguem identificar, ao longo do desenvolvimento de cada projeto, qual o nível de desempenho de cada um desses responsáveis, o nível de realização da atividade que lhes foi atribuída e, ainda, quais os desperdícios ou necessidades adicionais de recursos. Na mesma linha, Currie (2009, p. 1) considera que, em primeira instância, o ABB é um exercício operacional – isto é, as coisas são medidas em termos físicos (e não financeiros), e

¹³ Ou seja, na orçamentação tradicional conseguimos saber se a despesa global está dentro do autorizado, mas não conseguimos saber se o produzido corresponde, quantitativa e qualitativamente, ao implícito nesta despesa, de acordo com o inicialmente programado. O ABB permite que tal seja controlado.

isso permite que o orçamento possa ser usado para avaliar se há excesso de recursos (isto é, a capacidade redundante) e / ou estrangulamento, ou seja, escassez de recursos.

Um outro aspeto relevante a assinalar é que, contrariamente à orçamentação tradicional, o ABB permite a adoção de uma postura proativa — Kaplan & Cooper (1999, p. 361) referem que «uma importante característica que acompanha a orçamentação baseada em atividades é a análise *o que sucederá se...*, que ajuda os decisores a predizer as consequências das suas decisões» e a antecipar cenários futuros.

Depois de todo o pensamento estratégico — que passa pela definição dos objetivos da organização, pela escolha de programas, projetos, bens ou serviços —, é necessário proceder-se a uma rigorosa análise do custo destes objetos de custeio; importa que essa análise seja transparente a nível orçamental e, por outro lado, racional e eficiente a fim de criar valor para a organização. Segundo Lunkes e Vanzella (2005), a determinação do montante de recursos consumidos pelas atividades é obtido pela utilização de direcionadores ou geradores de recursos (*drivers*), que são identificados mediante o conhecimento dos recursos que a empresa consome e, depois, pela determinação dos recursos consumidos por cada atividade; assim, um recurso que é consumido por uma única atividade deve-lhe ser exclusivamente alocado, mas se, pelo contrário, houver várias atividades a consumirem um mesmo recurso, este deve ser repartido entre elas. Por outro lado, há também os direcionadores de atividades, normalmente apresentados sob a forma de indicadores não financeiros e representando uma relação de causa e efeito, que têm como função alocar as atividades aos objetos de custo (Boisvert, 1999, p. 69).

O ABB, porém, não se caracteriza apenas por permitir uma identificação de causa-efeito entre os recursos consumidos e os objetivos estratégicos; este método de orçamentação, ao ter na sua génese um sistema de contabilidade ABC, permite que se faça uma alocação dos custos indiretos de uma forma mais eficaz, eficiente e transparente, reduzindo assim a margem de discricionariedade na atribuição deste tipo de custos, decorrente da dificuldade de identificação com o objeto de custeio. De facto, o método ABB permite clarificar a relação entre os objetos de custeio ou *outputs* (*para que* vai ser gasto), as atividades a executar (*onde* vai ser gasto) e os recursos a consumir (*o que* vai ser gasto), o que torna mais sólido o processo de orçamentação.

2. 3.1. Implementação do ABB: etapas

A implementação de uma orçamentação baseada em atividades faz-se ao longo de várias fases ou etapas. Antes de se iniciar o processo, contudo, é necessário, como alertam Lunkes e Vanzella (2005, p. 4), «conhecer bem os objetivos financeiros e qual o equilíbrio financeiro-operacional da empresa ou organização», acrescentando que «as etapas iniciais podem ser repetidas tantas vezes quanto for necessário», até que se atinja o equilíbrio financeiro e operacional desejado.

Kaplan & Cooper (1999, p. 349) indicam que, ao usar-se o ABB, é necessário i) fazer uma estimativa da produção esperada e do volume de vendas ou serviços a prestar, por produtos e clientes; ii) fazer uma previsão da procura das atividades (onde se incluem as atividades indiretas e de apoio como assistência técnica ou processamento de pedidos); iii) calcular os recursos necessários à realização dessas atividades; iv) determinar o real fornecimento de recursos para satisfazer a procura e, finalmente, v) determinar a capacidade das atividades, isto é, identificar «a capacidade do recurso que primeiro restringe a capacidade da empresa para realizar a atividade» (p. 357), distinguindo-se aqui dois tipos de capacidades: a nível da atividade e a nível dos recursos.

Bleeker¹⁴ (*apud* Lunkes e Vanzella, 2005) aponta oito etapas no processo de orçamentação baseada em atividades. A figura 5 dá conta desses passos:

¹⁴ Bleeker, Ron., «Key Features of Activity-Based Budgeting.», *Revista Cost Management.*, V.15, No.4, Jul.-Aug./2001.

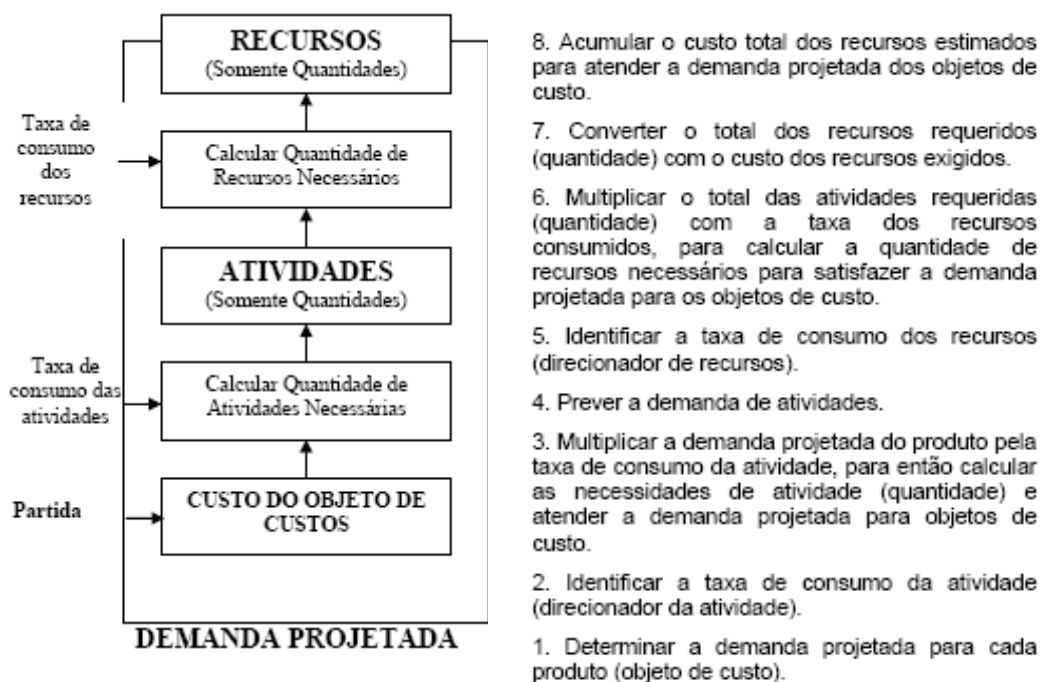


Figura 5 - Modelo básico de concepção do ABB (oito etapas)

Fonte: Adaptado de Bleeker, *apud* Lunkes e Vanzella (2005, p. 4)

Estas oito etapas do orçamento baseado em atividades agrupam-se em três fases distintas: contextualização, preparação e revisão e aprovação. Lunkes e Vanzella (2005) explicam em que consiste cada uma dessas fases. Assim:

1. A fase da contextualização constitui o guia na elaboração do orçamento e aqui se contemplam a avaliação do ambiente operacional atual da organização (por exemplo, se se espera uma baixa taxa de juros para o período seguinte, todas as unidades devem preparar seus orçamentos com base nessa hipótese), a atualização e o planejamento do produto ou serviço para refletir as mudanças do ambiente, os objetivos do orçamento anual baseado no plano plurianual e as previsões, metas e formatos exigidos a gestores individuais com responsabilidade sobre o orçamento.
2. Na fase da preparação ou elaboração, são necessárias detalhadas análises e estimativas das atividades e recursos necessários para satisfazer essas atividades. Os valores gerados nesta fase devem ser flexíveis.
3. Na fase seguinte — revisão e aprovação —, colocam-se à prova as previsões orçamentais, com a finalidade de identificar potenciais problemas, definir o plano de ação e aprovar os

limites para os gastos. É nesta fase que podem ser solicitadas revisões do orçamento para que este seja aprovado.

Amaral (2002, pp. 103-106), recorrendo a outra terminologia, mais direcionada para uma ótica empresarial, identifica os seguintes passos na implementação do ABB:

1. Análise estratégica: esta etapa inicial será um importante elemento do processo ABB, uma vez que vai constituir o elo de ligação com todo o processo de planeamento estratégico da organização, auxiliando na formulação de toda a futura metodologia de trabalho. É aqui que se faz uma revisão dos fatores críticos da organização e, para cada um desses fatores, delinear-se-á a estratégia adequada.
2. Análise da cadeia de valor: identificam-se, com alguma certeza, os processos e atividades que se adaptam — ou não — às estratégias propostas, eliminando aqueles que não são essenciais nem acrescentam valor.
3. Programa de vendas: nesta fase, determinam-se as quantidades de produto ou serviço que, provavelmente, irão ser adquiridos ou prestados, sem jamais se descuidar a estratégia da empresa e a análise da cadeia de valor.
4. Planeamento da envolvente externa: altura em que se obtêm orientações macro e microeconómicas.
5. Análise dos processos e das atividades: tendo em vista a obtenção dos *output* definidos, analisam-se e definem-se os processos e atividades necessários à obtenção desses *outputs*. É nesta fase que os processos poderão ser redefinidos em função da eliminação das atividades que não criam valor.
6. Medidas de *output*: determinam-se medidas para todas as atividades, tendo como objetivo o cálculo, para efeitos de custo dos produtos, das taxas de atividade.
7. Custo do produto e do processo baseado na atividade: calcula-se o custo dos processos, atividades e produtos orçamentados.
8. Lucro orçamentado: conclui-se o processo com a análise do resultado do orçamento, o que levará, sempre que os resultados não forem os esperados, à eliminação das ineficiências e desperdícios e ao desencadeamento de outras medidas de ação.

2.3.2. Potencialidades e constrangimentos na implementação do ABB

São várias as vantagens decorrentes da implementação do ABB. Kaplan & Cooper (1999, p. 348) consideram que «os orçamentos baseados nas atividades proporcionam às organizações a oportunidade de autorizar e controlar os recursos que fornecem, baseando-se nas necessidades previstas para as atividades realizadas». Rickards (2006) salienta que os orçamentos por atividades permitem obviar a três problemas principais da orçamentação tradicional; com efeito, i) ao considerarem as perspetivas a médio e longo prazo, permitem que se ultrapasse a reduzida ou inexistente orientação estratégica dos orçamentos tradicionais; ii) conseguem adaptar-se à turbulência e à dinâmica dos mercados globalizados, ao contrário dos orçamentos tradicionais que ignoram ou são incapazes de lidar com essa realidade; iii) evitam ou minimizam a ocorrência de comportamentos de gestão pouco éticos, propiciados pelo facto de, na orçamentação tradicional, o cumprimento das metas orçamentais constituir o padrão obrigatório para avaliação de desempenho, o que leva os gestores a fazer tudo para as alcançar, ainda que colocando em risco a empresa.

Em linha com o que acaba de ser dito, Mousatafa (2005), após um estudo sobre a aplicação deste método em duas empresas, refere que os resultados demonstraram que houve muitos benefícios para a gestão, incluindo perceções bem mais profundas sobre a partilha de serviços do que as dadas por um sistema de orçamentação tradicional, acrescentando que a detalhada discriminação das atividades bem como a identificação dos recursos necessários são informações que aumentam o grau de entendimento da administração, permitindo um melhor controlo sobre as funções de serviço. Reconhecendo a utilidade deste sistema de orçamentação na gestão partilhada de departamentos de serviços, o mesmo autor indica que as pesquisas efetuadas revelam que os maiores ganhos da implementação do ABB acontecem quando este é aplicado na partilha de serviço entre departamentos de qualquer organização (Mousatafa, 2005, p. 43); efetivamente, o mesmo autor reconhece que, para esses serviços, o orçamento é, frequentemente, feito de forma *ad hoc* e imprecisa, porque falta uma clara relação entre *inputs* e *outputs*.

Na perspetiva de Banović (2005, p. 67), o ABB deve ser usado quando existe a necessidade de compreender o impacto sobre os custos de alterações significativas nos níveis de atividade e sempre que uma decisão de uma parte da organização afeta outra, a fim de se garantir que há uma atribuição (distribuição) ótima dos recursos na empresa ou organização.

Do ponto de vista de Shane (2005, p. 16), a orçamentação baseada em atividades é uma solução para as falhas e frustrações dos tradicionais métodos de orçamentação porque identifica os desperdícios e a capacidade não usada ou redundante; deste modo, não se limita apenas aos efeitos mas mergulha até às suas causas. O mesmo autor elenca, assim, vários aspetos positivos advindos da implementação do ABB: i) uma melhor distribuição do pessoal em função das necessidades verificadas; ii) a deteção de desperdícios e gastos ocultos; iii) a identificação das atividades mais e menos dispendiosas; iv) a avaliação da eficiência da organização; iv) a identificação dos aspetos e áreas onde se podem cortar gastos; v) a redução dos requisitos de esforço para determinadas atividades e, acima de tudo, vi) a possibilidade de construir bases sólidas que permitam justificar o orçamento da organização. (2005, pp. 1-2).

Por sua vez, Banović (2005, pp. 66-67), refere que o ABB permite:

1. evitar cálculos desnecessários com os efeitos financeiros de atividades operacionalmente irrealizáveis;
2. gerar, de forma explícita, um orçamento a partir das atividades e dos recursos, o que põe a descoberto as causas dos desequilíbrios, das ineficiências, facilitando uma melhor alocação dos recursos em função das prioridades da organização;
3. identificar problemas de capacidade e ajustar o processo orçamental, na medida em que há uma análise explícita da capacidade dos recursos existentes e uma maior visibilidade na forma como são gastos;
4. levar a melhores desempenhos porque se especificam as responsabilidades; além disso, nos níveis de gestão intermédia, torna-se mais fácil a compreensão do orçamento em termos operacionais e não apenas em termos financeiros;
5. reforçar uma visão de processo horizontal da organização, uma vez que ultrapassa as fronteiras departamentais.

Considerando que o ABB é uma importante ferramenta de orçamentação, Dahlgren e Holmström, (s.d., p. 6) indicam que este método fornece novas informações sobre as atividades e respetivos recursos, o que, do ponto de vista do controlo, torna os centros de custos indiretos mais transparentes; além disso, estabelece uma clara e compreensível ligação entre estratégia e operações, pelo que os orçamentos deixam de ser apenas um mero exercício de contabilidade.

No ABB, os gestores concentram-se na forma como o trabalho ou a atividade são executados e, por isso, o processo de orçamentação vai trazer-lhes informações mais práticas. Neely, Suttclif e Heyns (2001, p. 9), citando Brimson e Fraser (1991)¹⁵, indicam que o ABB implica o planeamento e o controlo ao longo das atividades e processos, contribuindo, também, para a redução da burocracia.

Em suma, pode dizer-se que a implementação do ABB fornece um conhecimento mais claro do funcionamento da organização: dos seus diferentes níveis de estrutura; das suas redundâncias; dos recursos consumidos em cada atividade; da compreensão do papel de cada área para os objetivos e metas definidos. Do ponto de vista de Shane, um orçamento baseado em dados objetivos é mais fácil de justificar (2005, p. 5), pois, como salienta Amaral (2002, p. 105), decisões importantes como a reestruturação de atividades de elevado custo poderão ser tomadas com base na informação fornecida.

Mousatafa (2005) reconhece, contudo, que a implementação do ABB enfrenta algumas dificuldades que são, aliás, comuns à implementação de qualquer sistema novo, devido à resistência à mudança. Neste domínio, o apoio da gestão de topo e a formação de pessoal especializado deve ser uma das prioridades.

Por sua vez, Banović (2005, p. 67) esclarece também que há algumas limitações à implementação do ABB; desde logo, uma limitada informação sobre as atividades, os processos e os serviços da organização; por outro lado, a exigência de um forte compromisso da liderança no sentido de agir sobre os dados existentes¹⁶; por fim, o esforço que pressupõe para se assegurar a manutenção do método.

Dahlgren e Holmstrom (s.d.) lembram que muitas organizações usam consultores na implementação deste processo mas, porque esta abordagem requer continuidade, quando os consultores abandonam a empresa no final desse processo de implementação, muito do conhecimento que é necessário para se fazer a gestão do sistema acaba por perder-se. Por isso, se a informação base é recolhida de uma só vez, sem a manutenção de um sistema que permita a recolha e o registo contínuo de dados, o modelo corre o risco de estar assente em

¹⁵ Brimson, J. e Fraser, R., «The key features of ABB», *Management Accounting* (UK), 69, 1, pp. 42-43

¹⁶ O que, aliás, Player e Cobble dizem ter sido factor da maior importância no desenvolvimento do modelo conceptual para implementação do ABC/ABB/ABM pelo CinCFleet da Royal Navy (ver Player e Cobble, 1999, Capítulo 8).

dados irrelevantes. Os mesmos autores alertam ainda para a necessidade de o custeio dos produtos por atividade dever ser parte integrante do sistema de contabilidade. Por outro lado, Hansen e Torok (2004, *apud* Banović, 2005, p. 67) afirmam que a implementação do ABB ver-se-á facilitada se a organização já dispuser de um robusto sistema de apoio informacional.

2.3.3. Aplicação da orçamentação baseada em atividades: casos concretos

A orçamentação tradicional, colocando a ênfase na estimativa de recursos, já não consegue, atualmente, dar respostas às necessidades das empresas e organizações. É por isso que as novas ferramentas de orçamentação, como o ABB, possibilitando uma melhor otimização dos recursos, têm vindo a ser implementadas em várias áreas.

Nos Estados Unidos da América, várias empresas, instituições e organizações adotaram esta ferramenta, entre as quais o Corpo de Fuzileiros Navais dos EUA (*U.S. Marine Corps*), como destacam Hansen, Otley e Van der Stede (2003, p. 98).

Balick (2010) refere que, durante vários anos, na Universidade de Washington, os fundos atribuídos pelo Estado não eram separados das receitas geradas pela própria universidade, sendo alocados em montantes fixos às várias unidades académicas, o que acabou por se transformar num processo pesado e opaco que impossibilitava um planeamento lógico e racional. Para obviar às tensões e desequilíbrios causados por esta situação, a universidade adotou o sistema ABB, que é usado também nas universidades de Michigan, Minnesota e Indiana.

No Reino Unido, a *Royal Navy* tentou, na segunda metade da década de 90, implementar o ABB/ABM, processo que é descrito em Player e Cobble (1999, pp 93-104). Apesar dos sucessos iniciais, o processo acabou por ser abandonado na viragem do milénio, apesar de se ter chegado à elaboração do orçamento em ABB¹⁷.

A nível do Conselho Europeu, na II parte do Livro Branco da Comissão Europeia sobre a Reforma da Comissão pode ler-se que esta promoverá esforços no sentido de, entre o

¹⁷ Incluindo um orçamento a longo prazo (horizonte de 10 anos).

Parlamento Europeu e o Conselho, «alcançar um acordo satisfatório com estas duas instituições no que se refere ao alcance da estratégia política anual, à estrutura do orçamento baseado em actividades, às funções respectivas e aos trabalhos do ciclo de planeamento estratégico e programação» (2000, p. 14).

No ano subsequente, no *Jornal Oficial* das Comunidades Europeias, pode ler-se uma Proposta de regulamento do Conselho que reformula o regulamento financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias, e onde se recomenda que no orçamento «deve ser permitida uma apresentação por destino das dotações e recursos, isto é, a elaboração do orçamento por actividades (*activity-based budgeting*), com vista a reforçar a transparência da gestão do orçamento face aos objectivos da boa gestão financeira e, nomeadamente, da eficiência e da eficácia.» (2001, p. 2). Em janeiro de 2003, a Comissão Europeia, através de uma Comunicação em que procede à avaliação dos progressos da reforma, esclarece que «2003 será o primeiro ano em que todos os elementos do ciclo estarão plenamente operacionais, (...) incluindo o primeiro orçamento oficial da OBA. [orçamentação baseada em actividades]» e que este avanço constitui «o resultado de um vasto processo de clarificação e simplificação». (p.6)

Decorridos alguns anos, o sucesso do ABB é reconhecido pela Comissão Europeia, em março de 2009, onde se conclui (*Jornal Oficial*, 2009) que a aplicação do método «foi bem sucedida e gerou uma importante mudança cultural no seio da Comissão, ao mesmo tempo que contribuiu para clarificar as responsabilidades e a responsabilização de cada um e tornar a gestão mais eficaz, mais orientada para os resultados e mais transparente» (p. 91).

Hoje em dia, são já oferecidas aplicações informáticas dirigidas a setores de atividade económica, parametrizáveis e adaptáveis a situações concretas, isto é, já se passou a fase da aplicação casuística e *taylor-made* ao *software* de características mais generalistas, apoiado ou não em consultoria¹⁸. Na Universidade Nacional de Cuyo (Mendoza, Argentina), foi desenvolvida e está a ser usada a aplicação GEPRE – *Proyecto de Mejora Contínua de la*

¹⁸ Com aplicação às telecomunicações, há, por exemplo, o programa *Business Planning, Budgeting and Costing in a box: the first end-to-end solution for telecoms service provider*, com módulos específicos para o desenvolvimento do ABB.

Gestión Presupuestaria; trata-se de uma aplicação com múltiplas valências entre as quais a possibilidade de se fazer a orçamentação por atividades¹⁹.

Em Portugal, em 2001, foi proposto, pela primeira vez, que o Orçamento de Estado fosse elaborado com base no ABB; no Relatório Geral do Orçamento para esse ano, explica-se que a orçamentação clássica, porque baseada no passado e sem uma relação direta com as atividades a serem desenvolvidas no futuro, «traduz-se, muitas vezes, num esforço matemático das diversas áreas da organização que, incapacitadas de estimar as necessidades reais para o período futuro, frequentemente empolam a estimativa de recursos necessários» (p. 331). No mesmo documento pode ainda ler-se que «a nova orientação para a política orçamental é já visível neste Orçamento (...): a elaboração de um orçamento por actividades, associando despesas a objectivos» (p. 8) e, mais à frente, afirma-se:

«Os sistemas de gestão de custos baseados em metodologias de *Activity Based Costing* / *Activity Based Budgeting* constituem poderosas ferramentas de gestão estratégica e operacional na medida em que se traduzem na modelização de toda a actividade das instituições nas suas vertentes de organização interna e de relacionamento externo.» (2001, p. 331).

¹⁹ A referência ao programa denominado GEPRE aparece em Jardel *et al.* (2005, p. 12)

III. CARATERIZAÇÃO DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO

3.1. Missão

A Escola Naval é um estabelecimento de Ensino Superior Público Universitário Militar, regulado por legislação própria. É, de acordo com o Decreto-Lei nº 233/ 2009, de 15 de setembro, parte integrante de um conjunto de «órgãos de base» que visam «a formação, a sustentação e o apoio geral da Marinha» (nº 1 do artigo 24º), tendo por missão

«formar os oficiais da Marinha, habilitando-os ao exercício das funções que estatutariamente lhes são cometidas, conferir as competências adequadas ao cumprimento das missões da Marinha e promover o desenvolvimento individual para o exercício das funções de comando, direcção e chefia.» (*ibid*, nº 2 do artigo 26º).

A fim de cumprir esta missão, o ensino na Escola Naval encontra-se estruturado em função das necessidades da Marinha, o que significa dar respostas em três áreas: a formação académica, a formação militar-naval e ainda a formação ética, moral e cívica dos futuros oficiais. Esta tripla função imprime a esta instituição características diferentes das das universidades civis.

A par da sua missão, este estabelecimento militar forma os seus alunos não só numa componente académica, como também lhes incute, nas suas rotinas longamente sedimentadas, um conjunto de valores maiores, como a disciplina, a lealdade, a honra, a integridade, a coragem e a coesão. As palavras proferidas pelo Almirante CEMA por ocasião da entrega do Comando da Escola Naval, em 24 de outubro de 2012, ilustram a especificidade desta instituição de ensino:

«É uma escola de mar, caracterizada por uma excelência académica que muito nos orgulha, mas é também uma escola de virtudes, de exemplos e de valores. De facto, na Escola Naval aprende-se e cultiva-se o sentido da responsabilidade e da disciplina e cimentam-se os valores morais e éticos tão essenciais para o desenvolvimento da sociedade portuguesa dos dias de hoje. (...) A coexistência de três vertentes de formação distintas – como marinheiros, como militares e como técnicos superiores – tem sido delicada de gerir ao longo dos tempos, numa constante procura do correto equilíbrio entre estes três pilares essenciais ao desempenho futuro dos oficiais da Armada.»

3.2. O Ensino e a Formação – cursos ministrados

O ensino e a formação na Escola Naval compaginam um conjunto de cursos de mestrado e licenciatura integrados, de licenciatura e cursos não conferentes de grau académico.

No atual modelo de ensino, na **vertente universitária**, o grau de mestre é conferido aos alunos, após um ciclo de estudos integrados, com uma duração de cinco anos. Estes cursos, de mestrado integrado em Ciências Militares Navais, distribuem-se por seis especialidades:

- i) Marinha
- ii) Engenheiros Navais – ramos de Armas e Eletrónica
- iii) Engenheiros Navais – ramo Mecânica
- iv) Administração Naval
- v) Fuzileiros
- vi) Médicos Navais, curso que é ministrado em colaboração com a Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa.

A Escola Naval faculta ainda o mestrado em História Marítima, que se integra no âmbito do protocolo assinado com a Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa.

No respeitante ao **ensino superior politécnico** (licenciatura politécnica), orientado para a formação de alunos do quadro permanente do serviço técnico, a Escola Naval ministra o ciclo de estudos conducentes ao grau de licenciado em Tecnologias Militares Navais, nas áreas de Administração e Secretariado, Armas e Eletrónica, Mecânica, Fuzileiros, Informática, Mergulhadores, Hidrografia, Comunicações.

Por fim, ao nível da formação **não conferente de grau académico**, que habilita «o ingresso na categoria de Oficial da Marinha no regime de contrato ou nos quadros permanentes no caso de candidatos com formação em áreas do ensino superior com interesse para a Marinha» (Diretiva Setorial, 2011, p. 9), são ministrados os seguintes cursos:

- i) Curso de Formação Militar Complementar de Oficiais, que se destina a alimentar dois quadros diferentes – o do Serviço Técnico e o dos Técnicos de Saúde;
- ii) Curso de Formação Básica de Oficiais, destinado a formar oficiais para o regime de contrato;

- iii) Curso de Formação de Oficiais Médicos Navais destinado a preparar médicos para integrarem os quadros permanentes;
- iv) Curso de Formação Complementar de Oficiais, destinado a preparar o ingresso nos quadros permanentes de oficiais em regime de contrato.

3.3. Estrutura organizacional da Escola Naval

A estrutura orgânica de comando da Escola Naval encontra-se graficamente representada no organograma seguinte:

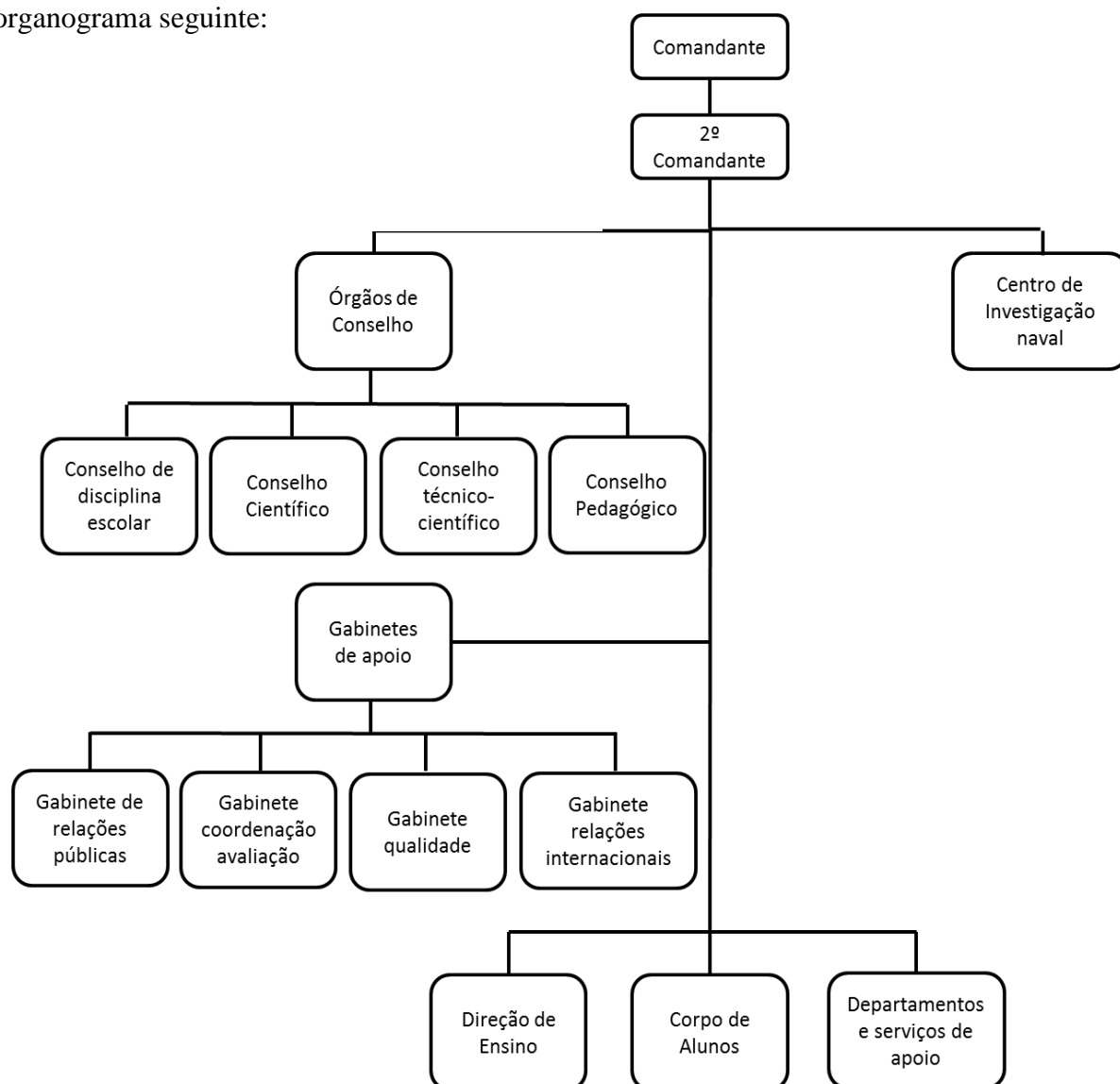


Figura 6 - Estrutura orgânica da Escola Naval
 Fonte: adaptado do *Regulamento Interno da Escola Naval*, in anexo A, Quadro I

O Comandante da Escola Naval, na direta dependência do Chefe do Estado-Maior da Armada, tem, para o apoiar no exercício das suas funções, seguindo-se logo na cadeia hierárquica, o 2º *Comandante*, um capitão-de-mar-e-guerra, nomeado e exonerado pelo CEMA (REN, art. 14º). No nível seguinte, dispõem-se os *órgãos de conselho*, que prestam as informações necessárias à tomada de decisão, em assuntos relacionados, de forma geral, com a estruturação do ensino, a orientação pedagógica, a avaliação dos cursos, o rendimento escolar dos alunos e avaliação da disciplina e aptidão militar naval. Este conselho é formado por quatro órgãos:

- i) Conselho de disciplina escolar;
- ii) Conselho científico;
- iii) Conselho técnico-científico;
- iv) Conselho pedagógico.

Paralelamente, perfila-se o *Centro de Investigação Naval* (CINAV), responsável pelas linhas de investigação para a Escola Naval, coordenando os projetos de Investigação, Desenvolvimento e Inovação (ID&I) levados a cabo pelos órgãos e serviços da Marinha. Os *gabinetes de apoio* desenvolvem o seu trabalho em matérias de relações públicas e divulgação, de coordenação da avaliação, de qualidade e ainda em matéria de relações internacionais.

Ainda na direta dependência do comandante do estabelecimento, e de acordo com o regulamento da Escola Naval, encontram-se três órgãos:

- i) a *Direção de Ensino*, estritamente relacionada com a formação académica, com funções de «planeamento, programação, execução e controlo da educação científica, técnica e cultural» (nº1 do artigo 40 do *Regulamento da Escola Naval*);
- ii) o *Corpo de Alunos*, incumbido, em coordenação com a formação académica, científica e técnica, do enquadramento dos alunos, planeamento, programação, execução e controlo da formação militar, comportamental e física e das atividades militares;
- iii) finalmente, os *Departamentos e Serviços de Apoio*, com a obrigação de «contribuir, no âmbito das suas actividades, para o esforço de formação dos alunos e para a execução do ensino e actividades de ID&I» (nº 1 do artigo 94º do *Regulamento da Escola Naval*).

Importa ver agora, mais em pormenor, a subestrutura da direção de ensino.

3.3.1. A Direção de Ensino

A Direção de Ensino é dirigida por um capitão-de-mar-e-guerra que, segundo o art. 3º da subsecção II do Regulamento da Escola Naval, é «o responsável directo perante o comandante por todos os assuntos directamente relacionados com o ensino ministrado na EN». O organograma seguinte mostra a sua estrutura:

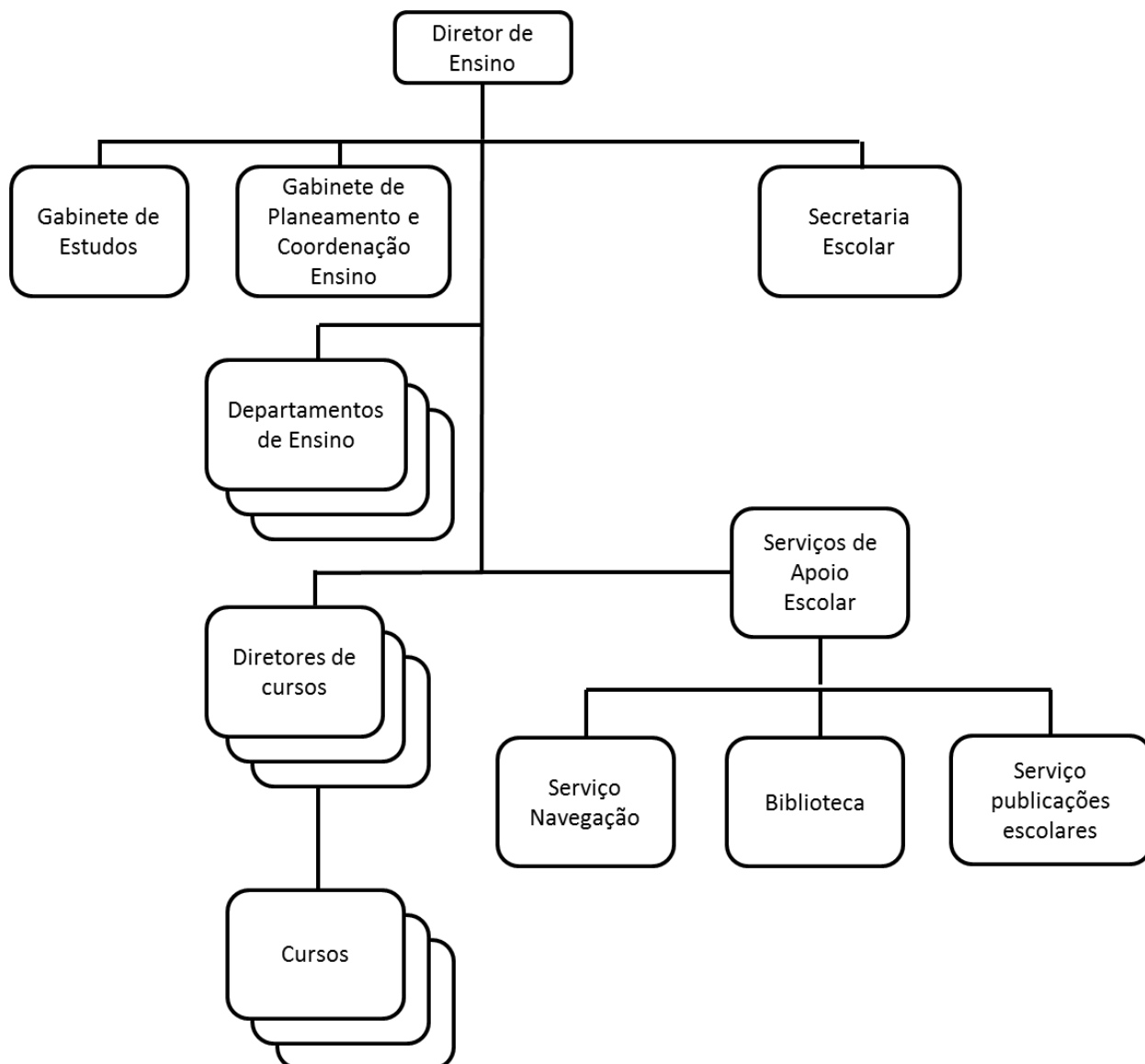


Figura 7 - Estrutura orgânica da Direção de Ensino

Fonte: Adaptado do *Regulamento Interno da Escola Naval*, in anexo A, Quadro II

Constituem parte integrante da Direção de Ensino:

- i) O Gabinete de estudos: órgão de apoio do diretor de ensino no âmbito da organização e estruturação do ensino;
- ii) O Gabinete de planeamento e coordenação do ensino: órgão de apoio do diretor de ensino, competindo-lhe desenvolver as ações necessárias ao planeamento, coordenação e controlo da execução do ensino;
- iii) Os departamentos de ensino: órgãos da direção de ensino responsáveis por coordenar e orientar as matérias integradas nas respetivas áreas científicas e tecnológicas;
- iv) Os diretores de curso: principal elo de ligação do diretor de ensino com os alunos da Escola Naval, no domínio do aproveitamento escolar e nos aspetos relacionados com a eficácia do ensino.
- v) A secretaria escolar: responsável pelo serviço corrente de secretaria e de qualquer outro expediente relacionado com os assuntos escolares.
- vi) Os serviços de apoio escolar:
 - O serviço de publicações escolares, que faculta aos alunos os textos de apoio que, por indicação dos docentes, sejam necessários ao ensino;
 - A biblioteca, que faculta aos alunos, professores e outro pessoal os livros, publicações periódicas e outras espécies bibliográficas;
 - O serviço de navegação, que contribui para a formação dos alunos e para a execução do ensino; as suas competências são definidas por regulamentação própria.

3.3.2. O Corpo de Alunos

Ao Corpo de Alunos compete o enquadramento dos alunos. São componentes essenciais desse enquadramento a formação militar, comportamental e física e as atividades militares. O Corpo de Alunos é responsável pelo planeamento, programação, execução e controlo dessas atividades, em coordenação com a formação académica, científica e técnica. Assim, ao seu comandante compete, em traços gerais, e de acordo com o Regulamento Interno da Escola Naval:

- i) A organização das cerimónias militares;

- ii) A promoção do desenvolvimento e aperfeiçoamento das qualidades militares e cívicas dos alunos;
- iii) O planeamento das atividades, em coordenação com a Direção de Ensino;
- iv) A coordenação da realização das provas de aptidão física, assim como da verificação da aptidão militar naval e da viagem de adaptação, inseridas no concurso de admissão à Escola Naval.

3.4. Orçamentação na Marinha Portuguesa: caracterização

No Decreto-Lei n.º 233/2009, de 15 de setembro, relativo à reorganização da estrutura orgânica da Marinha, LOMAR, pode ler-se, no seu artigo 1º, que «a Marinha é um ramo das Forças Armadas, dotado de autonomia administrativa, que se integra na administração directa do Estado, através do Ministério da Defesa Nacional».

De facto, por integrar o Setor Público Administrativo (SPA), a Marinha tem obrigações adicionais no âmbito da orçamentação, pelo que, à semelhança das outras entidades públicas, se rege, nesta matéria, pela Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto), uma vez que no artigo 1º deste diploma se estabelecem «as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o setor público administrativo» e, ainda, «as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental».

No que concerne à orgânica interna da Marinha, e ao mais alto nível hierárquico, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 5º da LOMAR, «compete ao Chefe do Estado-Maior da Armada a administração financeira e patrimonial da Marinha», sendo da sua responsabilidade, ainda, estabelecer, para o seu mandato, ao nível da Diretiva de Política Naval 2011 (DPN, p. i), «os objectivos genéticos, estruturais e operacionais (...) que servem de bússola para a Marinha conceber e realizar as acções fundamentais ao cumprimento da sua missão».

Efetivamente, é na DPN que confluem as linhas orientadoras que vão dar, indiretamente, origem às Diretivas Setoriais (DS) dos órgãos centrais de administração e direção da Marinha – no caso concreto da orçamentação – e à Diretiva Setorial da Superintendência dos

Serviços Financeiros (SSF), que representa, como se lê na primeira página, «o sentido da evolução da atividade dos órgãos da SSF».

De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 15º da LOMAR, a SSF «tem por missão assegurar as actividades da Marinha no domínio da administração dos recursos financeiros»; neste sentido, na Diretiva Setorial 2011 da Superintendência dos Serviços Financeiros (p. 3), lê-se que esta deve «contribuir para a edificação e sustentação das capacidades e da componente naval do Sistema de Forças», cumprindo-lhe, portanto, nestes termos, «adaptar-se constantemente à dinâmica do meio envolvente e à complexidade dos métodos, técnicas e procedimentos de gestão (p.5).

Com efeito, importa salientar que, neste domínio, umas das áreas de responsabilidade da SSF é, portanto, a orçamentação, enquanto ferramenta de gestão dos recursos financeiros.

Ainda na esteira do que foi dito, mas agora focando apenas a vertente estritamente relacionada com a *preparação* (mas não execução) do orçamento, a SSF compreende a Direção de Administração Financeira (DAF) — organismo responsável por, anualmente, elaborar as *Instruções Técnicas para o Processo de Planeamento Orçamental (ITPPO)*. Estas instruções, aprovadas pelo Contra-Almirante Superintendente dos Serviços Financeiros (CALM SSF) e incorporadas dos «conceitos científicos e técnicos enquadramentos dos processos de planeamento orçamental» (ITPPO para 2013, p. 1), regulam um conjunto de procedimentos a serem tomados por cada uma das unidades, estabelecimentos e órgãos (UEO) e entidades responsáveis pelos setores funcionais, envolvidos durante a fase de elaboração da proposta orçamental.

Genericamente, em consonância com o que vem escrito nas referidas *Instruções Técnicas para o Processo de Planeamento Orçamental para 2013*, e como se poderá ver com maior pormenor de seguida, este processo de planeamento orçamental desenvolve-se em três grandes momentos:

1. O primeiro momento, mais descentralizado, ocorre ao nível de todas as UEO e subdivide-se em duas fases distintas: a primeira, em que o núcleo de trabalho é a elaboração do plano de atividades; a segunda, centrada ao nível da elaboração do planeamento orçamental;

2. O segundo momento acontece já a um nível centralizado, da DAF – versão centralizada da proposta orçamental – que reúne cada uma das propostas de todas as UEO;
3. E um último momento, que já não consta das instruções técnicas por extrapolar o domínio da Marinha, que resulta numa versão global da proposta orçamental dos ramos, ao nível do Ministério da Defesa Nacional (MDN).

É importante assinalar, nos dois primeiros pontos anteriormente referidos, que o processo, como se esclarece na primeira página das *Instruções Técnicas - Processo de Planeamento Orçamental para 2013 (ITPPO 2013)*, se apoia «nas funcionalidades disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIG-DN)», funcionalidades essas que, integradas nos seus módulos de *Planeamento de Atividades* e de *Planeamento Orçamental*, constituem uma importante ferramenta de comunicação interna, tornando, consequentemente, menos moroso todo o procedimento e facilitando a comunicação interna.

Este *Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional* (SIG-DN) entrou em funcionamento no início do ano de 2006 mas «só foi plenamente adotado pela Marinha em Janeiro de 2008, ainda que o planeamento orçamental para 2007 e 2008 tivessem sido efetuados no novo sistema antes daquela data.» (Marques, 2012, p. 14). A propósito da importância desta ferramenta, o Contra-Almirante Gameiro Marques, na qualidade de coordenador geral do SIG-DN da Marinha, afirma que «este sistema de informação é absolutamente vital para o funcionamento da Marinha, não havendo qualquer outro sistema alternativo para os processos que hoje em dia nele residem», acrescentando ainda que, ao nível da Defesa, se trata de «um exemplo a reter no que concerne a implementação de serviços partilhados no Estado, bem em linha com o que se preconiza na Resolução do Conselho de Ministros n.º 12/2012 de 7 de Fevereiro de 2012.» (Marques, 2012, p. 15).

3.4.1. O processo: a fase descentralizada e o plano de atividades

Um dos princípios orçamentais, refletido na *Lei de Enquadramento Orçamental* (LEO) é a anualidade, porquanto todos os organismos do SPA devem, anualmente, elaborar o seu orçamento²⁰; todavia, esse orçamento não deve deixar de ser enquadrado, como se encontra

²⁰ Na verdade, a lei impõe uma dupla anualidade: no tocante à sua votação e, portanto, à sua elaboração, mas também à sua execução. Neste tese tratamos, sobretudo, da primeira fase, ou seja, da elaboração.

no nº 2 do artigo 4º do mesmo diploma, «num quadro plurianual de programação orçamental». Note-se que estas realidades não são contraditórias mas, pelo contrário, complementares.

Em absoluta sintonia com a LEO, e partilhando da mesma linha de pensamento, lê-se na Diretiva de Política Naval de 2011 que «o planeamento plurianual de actividades (...) deve ser reflectido num planeamento financeiro, também ele plurianual» (p.20).

As *Instruções Técnicas para o Processo de Planeamento Orçamental para 2013* marcam então o início da fase descentralizada, com a elaboração do Plano de Atividades, que é um documento de gestão que permite a «justificação e a estreita correlação para a afetação dos recursos financeiros» (p.7).

Em sede de SIG-DN, o Plano de Atividades representa um conjunto de *objetivos* (superiormente definidos para a Marinha, na DPN), de *atividades* que estão associadas a esses objetivos e que decorrem das Diretivas Setoriais (elaboradas ao nível dos setores da Marinha) e, finalmente, de *ações* e *elementos de ação*, que são elaborados e imputados no sistema (módulo do PA), ao nível de cada uma das unidades, estabelecimentos e órgãos, para um horizonte temporal de três anos. Esquemáticamente, a metodologia pode ser representada pela figura apresentada:



Figura 8 - Etapas da elaboração do plano de atividades

Fonte: *Instruções Técnicas - Processo de Planeamento Orçamental para 2013* (ITPPO 2013), p.8

De acordo com a sequência apresentada, quanto maior a desagregação e quanto maior a proximidade da base – unidades, estabelecimentos e órgãos – maior é a objetividade e menor a vertente estratégica, que remanesce nos níveis superiores da organização.

Importa referir ainda que «os planos de actividades serão, obrigatoriamente, quantificados, e estarão sempre associados ao respectivo planeamento orçamental» (ITPPO 2013, p. 7), pelo que o módulo do *Plano de Actividades* obriga as UEO a identificar qual o tipo de financiamento associado a cada *ação* e *elemento de ação* inscritos no sistema e ainda antes de ser conhecido o Orçamento do Estado²¹.

Para tal classificação, recorre-se a duas designações: *não financiada*, para «a realização de actividades financiadas por dotações de classificações orgânicas geridas por outros organismos da Marinha» (ITPPO 2013, p. 8), ou seja, financiadas por orçamentos de outras unidades ou fontes; ou, então, *em financiamento*, sempre que é utilizado para o efeito o orçamento próprio.

3.4.2. O planeamento orçamental

Finda a fase do planeamento de actividades, sucede-se-lhe uma fase de planeamento orçamental. Neste sentido, a versão terminada do Planeamento de Actividades é copiada, no SIG-DN, para uma versão de proposta orçamental (PO) e origina a primeira versão do orçamento – versão descentralizada de necessidades reais ajustadas.

No caso concreto do orçamento para o ano de 2013, e «face aos condicionalismos impostos pelo Ministério da Defesa Nacional (MDN) nos últimos anos, no decorrer da elaboração da proposta orçamental centralizada» ITPPO 2013, p. 10), é exigida às UEO a criação de três versões para aprovação, sendo estas, portanto, que irão servir de ferramenta de resposta ao cenário real, dotando a organização da flexibilidade que lhe é pedida. Assim, e de acordo com as *Instruções Técnicas para o Processo de Planeamento Orçamental para 2013*:

²¹ O que, aliás, é um requisito para que o planeamento plurianual das actividades e o planeamento financeiro sejam coerentes e articulados.

- a) A primeira versão é originada pela cópia do PA e reflete as **Necessidades Reais Ajustadas (NRA)**;
- b) A segunda versão cujo financiamento possa ser assegurado dentro do **orçamento inicial de 2012** na respectiva Orgânica Legal e que representa um cenário de **Crescimento Nulo (CN)**;
- c) Uma terceira versão de **Decréscimo da Atividade de 5% (DA5%)**, cujo financiamento possa ser assegurado pelo montante definido para a versão de CN, reduzido em 5%.

Como se pode ler nessas mesmas instruções, cada uma das versões deve assegurar, ainda, os seguintes grupos de orçamentação, atendendo aos critérios apresentados:

- i) **Despesas Certas e Permanentes**, para os encargos que não podem ser evitados, independentemente do nível de atividade a desenvolver;
- ii) **Restantes Despesas de Funcionamento**, complementando a orçamentação anterior com os encargos associados ao desenvolvimento da atividade da UEO;
- iii) **Despesas de Execução Transversal**, para as despesas que sejam orçamentadas por uma UEO mas com o objetivo de serem executadas por outras, ou para as despesas correspondentes às atividades dos Organismos Abastecedores em apoio às restantes UEO.

Terminada a elaboração das três versões de planeamento orçamental – necessidades reais ajustadas, crescimento nulo e decréscimo da atividade em 5% —, respeitados todos os critérios, estas são submetidas à apreciação da entidade responsável pelo respetivo setor funcional, que determinará os ajustamentos que considerar necessários.

IV. METODOLOGIA

4.1. Procedimentos metodológicos

As investigações empíricas, na perspetiva de Hill e Hill (2012: 20), podem ser de três tipos: i) investigação pura, cujo objetivo é a descoberta de novos factos e que contribui, essencialmente, para o acumular do conhecimento e o enriquecimento da literatura, isto é, a transmissão deste conhecimento novo; ii) investigação aplicada, que pretende descobrir novos factos ou dados empíricos que podem ter aplicações práticas a médio prazo e, por último, iii) investigação aplicável, cujo objetivo é a descoberta de novos factos para resolução, a curto prazo, de problemas concretos.

Cooper e Schindler (2003, p. 32) falam em pesquisa pura ou básica e pesquisa aplicada, referindo que aquela «visa resolver questões complicadas (ou seja, problemas), de natureza teórica, que têm pouco impacto direto sobre a ação ou desempenho», enquanto a segunda coloca «ênfase prática na solução de problemas, embora a solução de problemas nem sempre seja gerada por uma circunstância negativa», podendo também ser usada para «avaliar oportunidades».

São ainda Cooper e Schindler (2003) que se referem à classificação dos estudos em função de oito parâmetros, de entre os quais destacaremos três. Assim:

- i) Se considerarmos o «grau em que as questões de pesquisa foram cristalizadas», isto é, o grau de estrutura da investigação, encontramos o *estudo exploratório* e o *estudo formal*, embora esta dicotomia, considerando que não há tipologias puras, não seja muito precisa. Enquanto o estudo formal «envolve procedimentos precisos e especificação de fontes de dados» (p. 128), na pesquisa exploratória, ao invés, a área de investigação é nova ou ainda pouco estudada, pelo não há uma ideia clara dos problemas a resolver e é apenas ao longo da exploração que «os pesquisadores desenvolvem conceitos de forma mais clara, estabelecem prioridades, desenvolvem definições operacionais e melhoram o planeamento final de pesquisa» (p. 131);
- ii) Se classificarmos o estudo em função da «dimensão tempo», teremos a investigação *transversal* – trabalhos que «são feitos uma vez e representam um instantâneo de um determinado momento» (p. 129) — e a investigação *longitudinal* que, abrangendo um período de tempo mais lato, pode, por isso, acompanhar mudanças.

iii) Se tivermos em conta a amplitude e profundidade da pesquisa, são possíveis duas situações: o *estudo estatístico* e o *caso*. O primeiro valoriza a amplitude em detrimento da profundidade, enquanto no segundo acontece a situação inversa.

Na linha destas tipologias, este trabalho pode caracterizar-se como uma investigação ou pesquisa aplicada, dado o teor prático de que se reveste. Do ponto de vista da estrutura, é um misto de estudo formal e exploratório pois se, por um lado, há procedimentos precisos que foram seguidos, por outro lado, o seu campo de aplicação é novo; trata-se ainda de um estudo transversal porque não abrange um largo período temporal; finalmente, do ponto de vista da amplitude e profundidade, classifica-se como caso, no sentido em que se opta pela análise minudente da matéria em questão.

No que concerne à forma de abordagem das problemáticas, Cooper e Schindler (2003, p. 132) consideram que, numa pesquisa qualitativa, são possíveis diversas estratégias que se podem combinar entre si; de entre uma lista de sete sugestões, destacam-se a análise de documentos, os estudos de caso e as entrevistas e inquéritos. Na mesma linha, Ryan, Scapens e Theobald (2004, p. 126) referem que um «enfoque pluralista», com diferentes métodos de investigação e diferentes metodologias é fundamental para que se possam explorar o maior número de aspetos possível (*ibid*, p. 69).

Neste sentido, o nosso estudo compreende uma dupla abordagem:

- i) O estudo de caso: considera-se *caso* como «uma entidade ou coisa sobre a qual a hipótese discorre» (Cooper e Schindler, 2003, p. 57) e que, nesta situação concreta, é o processo orçamental na Escola Naval. Segundo Ryan, Scapens e Theobald (2004, p. 200), «os estudos de caso são particularmente apropriados em áreas onde a teoria não está ainda bem desenvolvida»²². Ao colocarem «mais ênfase numa análise contextual completa de poucos factos ou condições e suas inter-relações», estes estudos fornecem «informações valiosas para a solução de problemas, avaliação e estratégia» (Cooper e Schindler, 2003,

²² O que parece ser o caso, pois não há, de facto, um método de orçamentação e um modelo orçamental “ótimos”, antes havendo várias teorias (métodos/modelos) que concorrem entre si. Saliente-se que não há, sequer, a certeza de tal modelo existir, sendo mais aceite que poderá haver condições em que determinados modelos deverão ser preferidos a outros mas que, noutras condições, a relação pode ser inversa. Entre estas condições podem apontar-se a cultura e hábitos; a lei, no que determina como autonomia e responsabilidade dos agentes orçamentais; o grau de descentralização da administração, etc.

p. 130), podendo ser, assim, «um desafio importante para uma teoria e simultaneamente ser a fonte de novas hipóteses e constructos» (*ibid*, p.131).

Simultaneamente, este estudo exige, necessariamente, o recurso a uma outra abordagem – a análise de documentos, designadamente de alguns dos normativos da Marinha Portuguesa/ Escola Naval.

- ii) O questionário, como abordagem complementar: considerando que a investigação pretende, para além da conceção de um modelo de orçamentação por atividades na Escola Naval, a avaliação da recetividade dos responsáveis à mudança, o questionário foi o instrumento considerado adequado a este objetivo, quer pela facilidade da sua divulgação e preenchimento (via *online*), quer para «obter evidências de uma série de pessoas, assim como para reunir informação de forma sempre igual e comparável» (Ryan, Scapens e Theobald, 2004, p. 206).

Relativamente à conceção do modelo de orçamentação por atividades adaptado à Escola Naval, e seguindo as boas práticas nesta matéria, optou-se por dividir a sequência processual em duas fases, correspondentes a dois momentos distintos desse processo — o *ex-ante* e a construção propriamente dita, como mostra a figura:

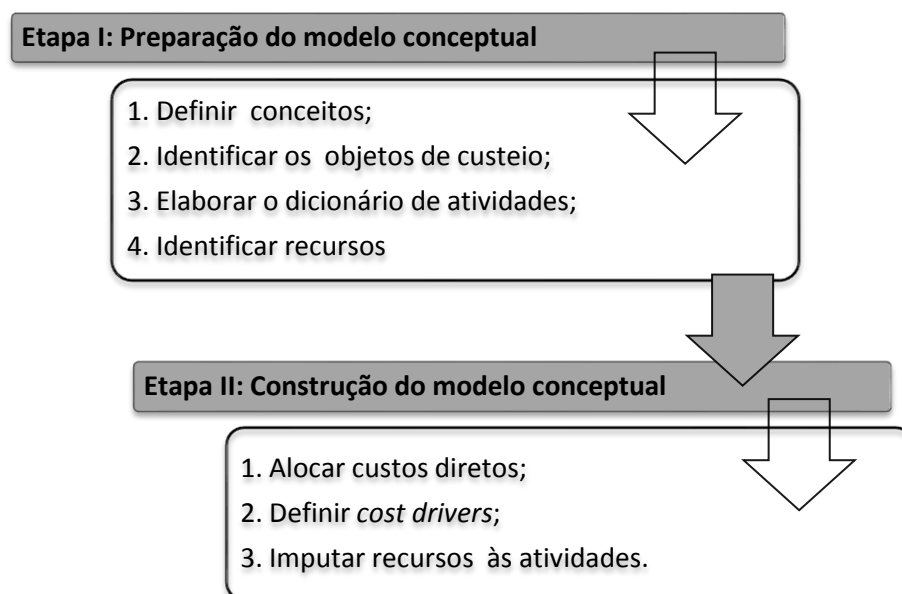


Figura 9 - Etapas a seguir na preparação e construção do modelo de orçamentação

4.2. Etapa I: a preparação

Nesta fase, clarificam-se os aspetos prévios à elaboração do modelo orçamental e explicam-se os pressupostos subjacentes às opções que tiveram de ser feitas.

Lunkes e Vanzella (2005, p. 119), chamam *contextualização* a esta etapa inicial, considerando-a «o guia na elaboração do orçamento» porque «contempla a avaliação do ambiente operacional atual da organização»; seguem-se-lhe a *elaboração e revisão e aprovação*.

4.2.1. Definição de conceitos

Importa, antes de tudo, explicitar alguns dos conceitos que sustentam este estudo. Assim:

- **Objetos de custeio:** constituem, no dizer de Borges *et al.* (2010, p. 146), o «serviço final prestado» bem como «a razão para realizar uma actividade, sendo-lhe atribuídos os custos das actividades necessárias à sua produção.»;
- **Custo:** Horngren, Foster e Datar (2007, p. 27) definem custo como «um recurso sacrificado ou perdido para se alcançar um objetivo específico». Os custos podem classificar-se em função de vários critérios. Para este trabalho, dividiremos os custos em função da sua forma de imputação – diretos e indiretos.
- **Custos diretos:** encontram-se diretamente relacionados com um objeto de custeio em particular; trata-se de «custos relacionados com produtos e serviços específicos, com os quais têm uma relação de causa e efeito ou que são específicos de determinado objecto de custeio» (Borges *et al.*, 2010, p. 144);
- **Custos indiretos:** são custos cuja imputação aos produtos ou objetos de custeio não é feita diretamente. Há dois tipos de custos indiretos: os que podem ser ligados ao nível de atividade e, neste caso, a repartição é feita por rácio ligada a esta, e os que não dependem de tal. Segundo Horngren, Foster e Datar (2007, p. 27), os custos indiretos são aqueles que «não se podem imputar a um objeto de custeio de maneira economicamente factível (efetiva no que se refere aos custos)». Os mesmos autores salientam, contudo, que «a classificação de custos diretos/ indiretos depende da eleição do objeto de custeio» (p. 29), pelo que um determinado custo poderá ser indireto para um determinado objeto de custeio

e direto para um outro. É este tipo de custos que colocam mais problemas na sua determinação e imputação aos respectivos objetos de custeio;

- **Atividades:** uma correta identificação das atividades é crucial no desenvolvimento do modelo uma vez que estas constituem a base todo o processo. Kaplan & Cooper (1999, p. 106) distinguem entre i) *atividades primárias*, ou atividades diretamente orientadas para o objeto de custeio, a que é possível atribuir uma relação direta com o produto/ serviços da organização; ii) *atividades secundárias* ou *de suporte* ou ainda *de apoio*, uma vez que criam condições para que as atividades primárias se realizem;
- **Indutores de custos ou *cost drivers*:** são parâmetros através dos quais é possível identificar e medir os recursos necessários à execução de uma atividade produtiva ou de um serviço, estabelecendo uma relação entre recursos e atividades e entre atividades e produtos/serviços. De acordo com Kaplan & Cooper (1999, p. 118), é possível distinguir-se entre *indutor de recursos*, que permite identificar o modo como as atividades consomem os recursos e *indutor de atividades*, isto é, «uma medida quantitativa do resultado de uma atividade», permitindo, assim, atribuir os custos das atividades aos serviços finais;
- **Recurso:** trata-se de um grupo de custos que realizam uma função similar. A soma de todos os recursos de uma organização constitui, assim, o custo total de uma organização, num determinado período temporal.

4.2.2. Identificação dos objetos de custeio

Os objetos de custeio/ produtos da Escola Naval, isto é, os bens e serviços que são produzidos pela organização e que justificam os custos e a realização das diferentes atividades, foram definidos tendo em conta a missão e os objetivos deste estabelecimento de ensino.

Assim, esclarecidos os conceitos estruturantes do estudo, identificaram-se quatro **objetos de custeio final** (OC):

1. «Ensino graduado» (OC1);
2. «Ensino não graduado» (OC2);
3. «Investigação e desenvolvimento» (OC3);
4. «Intercâmbio técnico e científico» (OC4).

Os dois primeiros foram definidos com base na natureza dos cursos ministrados pela Escola: os que conferem o grau de mestre ou de licenciatura politécnica, por um lado, e os não conferentes de grau académico, por outro lado. No entanto, como cada um destes cursos tem diferentes especificidades, e porque os «objectos de custeio final são normalmente compostos por vários objectos de custeio elementares» (Borges *et al.*, 2010, p. 145), houve necessidade de se proceder à sua desagregação em objetos de custeio elementares. Relativamente aos objetos de custeio final «Investigação e desenvolvimento» e «Intercâmbio», e uma vez que não apresentam a heterogeneidade dos anteriores, não se fez a sua desagregação. Assim:

1. Objeto de custeio «Ensino graduado»

1.1. Objetos de custeio elementares:

- Licenciatura Politécnica
- Mestrado integrado: Marinha (M)
- Mestrado integrado: Engenheiros Navais - Ramo Armas e Eletrónica (EN-AEL)
- Mestrado integrado: Engenheiros Navais - Ramo Mecânica (EN-MEC)
- Mestrado integrado: Administração Naval (AN)
- Mestrado integrado: Fuzileiros (FZ)
- Mestrado integrado: Médicos Navais (MN)
- Mestrado em História Marítima

2. Objeto de custeio «Ensino não graduado»

2.1. Objetos de custeio elementares:

- Curso de Formação Militar Complementar de Oficiais (CFMCO)
- Curso de Formação Básica de Oficiais (CFBO)
- Curso de Formação de Oficiais Médicos Navais (CFOMN)
- Curso de Formação Complementar de Oficiais (CFCO)

Este desdobramento em objetos de custeio elementares é particularmente importante no objeto de custeio final «ensino graduado», onde alguns dos cursos apresentam particularidades muito específicas, de que é exemplo o curso de formação de médicos navais, ministrado em colaboração com a Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa.

4.2.3. Dicionário de atividades

No que diz respeito à identificação das atividades, Kaplan & Cooper alertam para o facto de não ser conveniente a sua definição a um nível muito detalhado, uma vez que «isso se torna caro e confuso» (1999, p. 108). Nesse sentido, os mesmos autores aconselham a utilização de métodos práticos, tal como o de «ignorar as atividades que recorrem a menos de 5% do tempo de um indivíduo ou da capacidade de um recurso» (1999, p. 108).

A identificação das várias atividades foi facilitada pelo facto de se ter conhecimento da instituição, a que se juntou a consulta e o estudo de documentos internos da Marinha Portuguesa, designadamente a Diretiva de Política Naval, a Directiva Sectorial, o Regulamento Interno da Escola Naval, o plano de atividades, dados orçamentais e, ainda, algumas entrevistas para esclarecimento de determinadas matérias.

Foram, pois, identificadas sete atividades primárias (AP), que se considerou serem representativas do funcionamento da instituição:

- **Atividade primária 1 (AP1) – Ministar o ensino (formação académica):** compreende a formação das disciplinas de carácter académico, em colaboração com outras universidades, e o acompanhamento e prestação de apoio no respeitante às teses de mestrado;
- **Atividade primária 2 (AP2) – Ministar a formação militar naval:** integra o enquadramento dos alunos e a sua formação militar naval. Mais especificamente, nesta atividade encontram-se a instrução e treino dos alunos, as participações desportivas, incluindo as dos desportos náuticos, os exercícios de campo, as atividades culturais e recreativas, as representações e comemorações militares e civis, o concurso de admissão e a seleção e recrutamento, a prova de verificação da aptidão militar naval (VAMN) e a viagem de adaptação dos candidatos à Escola Naval. A par deste conjunto de tarefas, encontram-se ainda a pesquisa e desenvolvimento de processos que contribuam para o desenvolvimento das qualidades militares;
- **Atividade primária 3 (AP3) - Realizar atividades complementares de formação:** trata-se de atividades circum-escolares que contribuem para o desenvolvimento intelectual, cultural e académico dos alunos. Nesse conjunto de atividades complementares de formação, identificam-se o estágio de embarque e a formação

profissionalizante, realizados no 5º ano do mestrado integrado; as viagens de instrução realizadas no final de cada ano acadêmico; os embarques de fim-de-semana; os cruzeiros de páscoa e verão e outros embarques de representação e, ainda, o conjunto de palestras, *workshops* e conferências realizados neste contexto;

- **Atividade primária 4 (AP4) – Dirigir e comandar:** todas as atividades atinentes à direção e comando da Escola Naval, incluindo a representação externa da instituição;
- **Atividade primária 5 (AP5) - Planejar, coordenar e controlar o ensino e a formação militar naval:** todas as tarefas relacionadas com a organização da formação acadêmica e a organização da formação militar naval, incluindo as reuniões com os órgãos de conselho e outros, e o planeamento de atividades;
- **Atividade primária 6 (AP6) - Desenvolver atividades de investigação e desenvolvimento:** todas as iniciativas na área de investigação, desenvolvimento e inovação, em colaboração com o Centro de Investigação Naval (CINAV);
- **Atividade primária 7 (AP7) - Desenvolver atividades de representação e intercâmbio:** todas as atividades de intercâmbio com instituições e investigadores de outras instituições universitárias, científicas, tecnológicas e empresariais e de divulgação, promoção da EN e condução das relações internacionais;

No decorrer deste processo de identificação, constatou-se que há outras atividades que, sem estarem diretamente vinculadas aos objetos de custeio, constituem, todavia, um suporte ou apoio à realização das atividades definidas como primárias. Esta constatação encontra-se na esteira da investigação desenvolvida nesta matéria e é neste contexto que vários autores (Kaplan & Cooper, 1999; Brimson, 1996) se referem a *atividades secundárias* ou *de suporte*, cujo núcleo representa, pois, o trabalho de um conjunto de órgãos e serviços que sustentam as atividades primárias da organização. Foram identificadas as seguintes atividades de suporte:

- **Atividade de suporte 1 (AS1) - Apoio administrativo** (trabalho de secretaria): inclui-se, nesta categoria, o trabalho realizado pelas secretarias escolar, central e do corpo de alunos;

- **Atividade de suporte 2 (AS2) - Apoio logístico:** assegurar o normal funcionamento das atividades de caráter logístico, como a distribuição de fardamento, o serviço de embarcações, a lavanderia, a barbearia, o serviço de internato;
- **Atividade de suporte 3 (AS3) - Serviço de transportes:** garantir a disponibilidade dos meios de transporte;
- **Atividade de suporte 4 (AS4) - Fornecimento da alimentação:** assegurar o serviço de bares, cantina, refeitório de praças e sargentos e messes de oficiais e cadetes durante o normal funcionamento das atividades bem como o fornecimento da alimentação durante exercícios de campo e afins;
- **Atividade de suporte 5 (AS5) - Apoio escolar e científico:** facultar os livros, publicações periódicas e outras espécies bibliográficas, textos de apoio e outro material escolar. Estão diretamente associados a esta atividade os serviços da reprografia, biblioteca, publicações escolares e serviço de navegação;
- **Atividade de suporte 6 (AS6) - Apoio ao pessoal:** prestar assistência jurídica, assistência na saúde e assistência religiosa;
- **Atividade de suporte 7 (AS7) - Gestão de recursos financeiros e físicos e controlo de gestão e auditoria interna:** promover a administração e gestão financeira da Escola Naval, incluindo as despesas com pessoal;
- **Atividade de suporte 8 (AS8) - Gestão da informação e comunicação interna:** assegurar as comunicações internas e a gestão e manutenção dos sistemas de informação;
- **Atividade de suporte 9 (AS9) - Manutenção da operacionalidade e segurança interna:** realizar atividades de vigilância e polícia, onde se incluem o Oficial de Segurança à Unidade (OSU), o grupo de serviço à unidade e a limitação de avarias;
- **Atividade de suporte 10 (AS10) - Manutenção e conservação de materiais, equipamentos e infraestruturas:** aqui se incluem trabalhos de mecânica ou eletrotécnica, e trabalhos como jardinagem, pintura, carpintaria e assistência diária das instalações e infraestruturas;
- **Atividade de suporte 11 (AS11) - Apoio geral:** neste item, incluem-se os encargos com as instalações (luz, água, gás) e a manutenção das caldeiras.

As atividades supramencionadas dizem respeito ao normal funcionamento da Escola Naval, pelo que fazem parte do seu orçamento de funcionamento. Os custos destas

atividades são orçamentados unicamente para o ano económico em causa, uma vez que é no decorrer desse período que serão completamente consumidas. Por outro lado, existem atividades que, apesar de serem iniciadas num determinado ano, não chegam a ser consumidas, por completo, no período em que se orçamentaram – são as atividades que constituem um investimento para organização. As atividades desta natureza devem, pois, ser tratadas de forma diferente. Na verdade, se o que resulta da realização dessas atividades se prolonga por mais do que uma geração e se essas gerações usufruirão dos seus benefícios, também os seus custos deverão ser distribuídos, equilibrada e racionalmente, pelos anos económicos subsequentes em que se verifique tal situação. Assim, a integrar o orçamento de investimento, considera-se ainda a seguinte atividade:

- **Atividade de suporte 12 (AS12) - Reapetrechamento da Escola Naval e remodelação de instalações:** integram esta atividade todas as despesas de capital realizadas pela instituição para o seu reapetrechamento e modernização.

Na figura seguinte, pode ver-se que cada uma destas atividades de suporte ou secundárias apoia todas as atividades primárias.

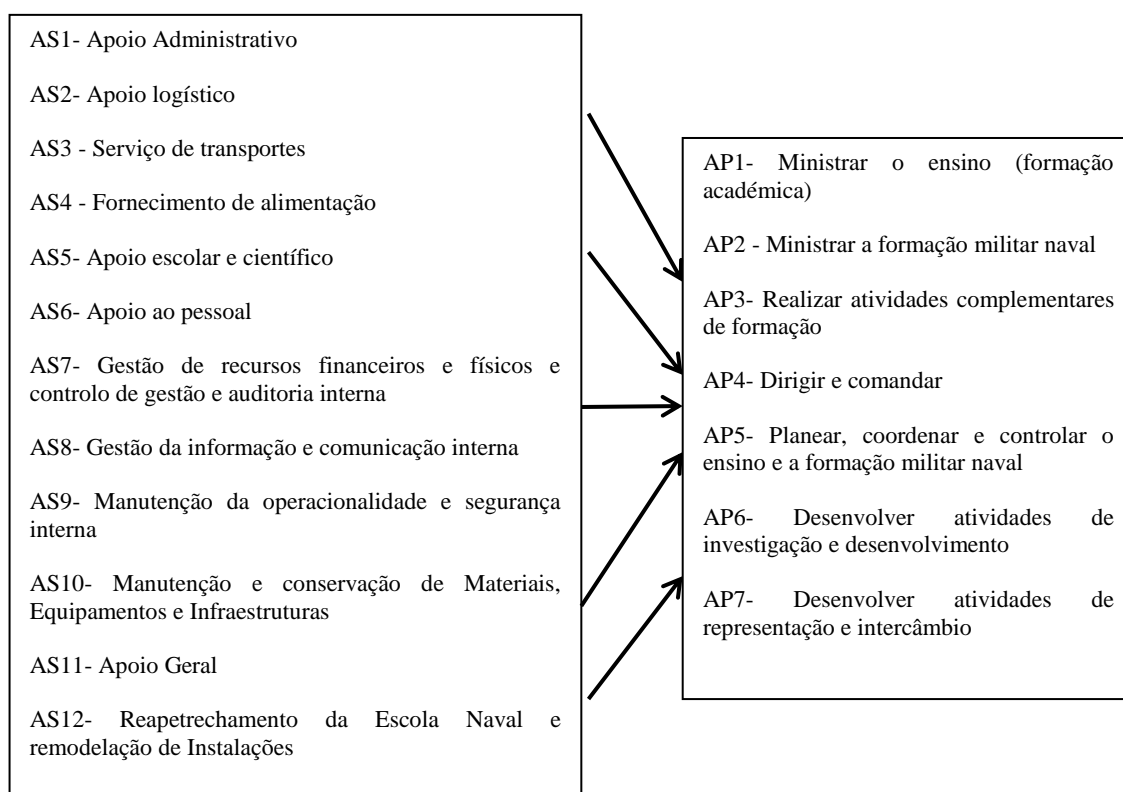


Figura 10 - Apoio das atividades secundárias/ de suporte às atividades primárias

Não estando, como se disse, diretamente relacionadas com os objetos de custeio, estas doze atividades de suporte não deixam, todavia, de assumir um papel de relevo no cumprimento da missão da Escola Naval, sendo também as que mobilizam um maior volume de recursos, o que as torna responsáveis pela maior parte dos custos da organização.

4.2.4. Os recursos da Escola Naval

Os recursos financeiros consagrados à Escola Naval provêm, a um nível superior, do orçamento do Estado, mais especificamente, do orçamento do Ministério da Defesa Nacional.

O estabelecimento de ensino tem orçamento próprio mas parte das suas despesas são financiadas pelo orçamento de outras UEO (Unidades, estabelecimentos ou órgãos) da Marinha e por programas de investimento²³. São exemplos desta situação as despesas com pessoal (suportadas pelo orçamento da Superintendência dos Serviços de Pessoal), as despesas com a alimentação (integradas no orçamento da Direção de Abastecimento), as despesas com combustíveis relativas aos transportes (ao encargo da Direção de Transportes), ou ainda, as despesas com investimento.

Perante este enquadramento, impôs-se, necessariamente, uma tomada de decisão entre dois caminhos possíveis: i) considerar tão-só as despesas que integram o orçamento específico atribuído à Escola Naval; ou ii) incluir o conjunto total de despesas da instituição, independentemente da sua fonte primária de financiamento.

A resposta a este dilema pôde ser obtida através da resposta a uma outra questão de carácter mais amplo: qual o escopo a atingir com a implementação de um modelo ABB neste estabelecimento de ensino?

Por um lado, se o objetivo da organização, cerceado pela perspetiva meramente jurídico-financeira, se prende com questões como o controlo de custos, ou a gestão orçamental a nível descentralizado, faria sentido optar apenas por trabalhar com o orçamento da Escola Naval. Se, por outro lado, o objetivo é atingir níveis superiores de eficiência e ter conhecimento do custo de cada atividade levada a cabo pela organização, seria de considerar a segunda alternativa.

²³ Constituem programas de investimento a Lei de Programação Militar, Investimento (ex PIDDAC) e a Lei de Programação das Infraestruturas Militares.

Pode dizer-se, com efeito, que esta decisão é de extrema importância pois cada uma das alternativas conduz a diferentes resultados na conceção do modelo em causa.

Sem perder de vista a realidade em análise e tendo em conta todo o conjunto de novas exigências de eficácia e eficiência cada vez mais prementes nas ações das organizações, considerou-se, neste estudo, que a decisão mais adequada seria a de optar pela segunda possibilidade, uma vez que, se se trabalhasse exclusivamente com o orçamento específico da Escola Naval, o modelo ABB em construção ver-se-ia amputado de um importante elemento do seu orçamento global. Além disso, a avaliação dos custos reais (totais) dos cursos ministrados na Escola Naval estaria falseada.

Feita esta escolha, passou-se à identificação dos recursos da Escola Naval, considerando que «um recurso compreende um agrupamento homogéneo e diferenciado de custos que realizam uma função similar ou, tratando-se de pessoal, que têm um perfil de trabalho similar» (Kaplan & Cooper, 1999, p. 108).

Nesta identificação, teve-se em conta o histórico do conjunto de recursos utilizados pela organização ao longo dos últimos três anos e foi respeitada a Classificação Económica de Despesa em vigor. No entanto, e no que diz respeito ao tratamento dos custos indiretos, também nesta fase do processo surgiram duas possibilidades e houve que fazer-se uma nova escolha. Efetivamente, se se imputasse, muito simplesmente, cada um dos recursos à atividade que o consumisse, isso iria exigir a definição de um número excessivo de *cost drivers*, o que tornaria o modelo muito pesado e pouco ágil. Então, para obviar a esta situação, procedeu-se à criação de *pools* de recursos²⁴; cada uma dessas *pools* engloba um banco de recursos que, aglutinados, configuram uma atividade de suporte (*cf* Tabela 1)²⁵.

²⁴ Considera-se como *pool de recursos* um grupo de recursos passíveis de partilhar do mesmo direcionador e que, no seu conjunto, configuram uma atividade que serve de suporte a uma ou várias atividades primárias.

²⁵ Esta prática não constitui, de forma alguma, uma exceção, mais constituindo uma regra na construção dos modelos orçamentais, particularmente atendendo à complexidade das organizações dos dias de hoje.

A figura 11 põe em contraponto as duas vias:

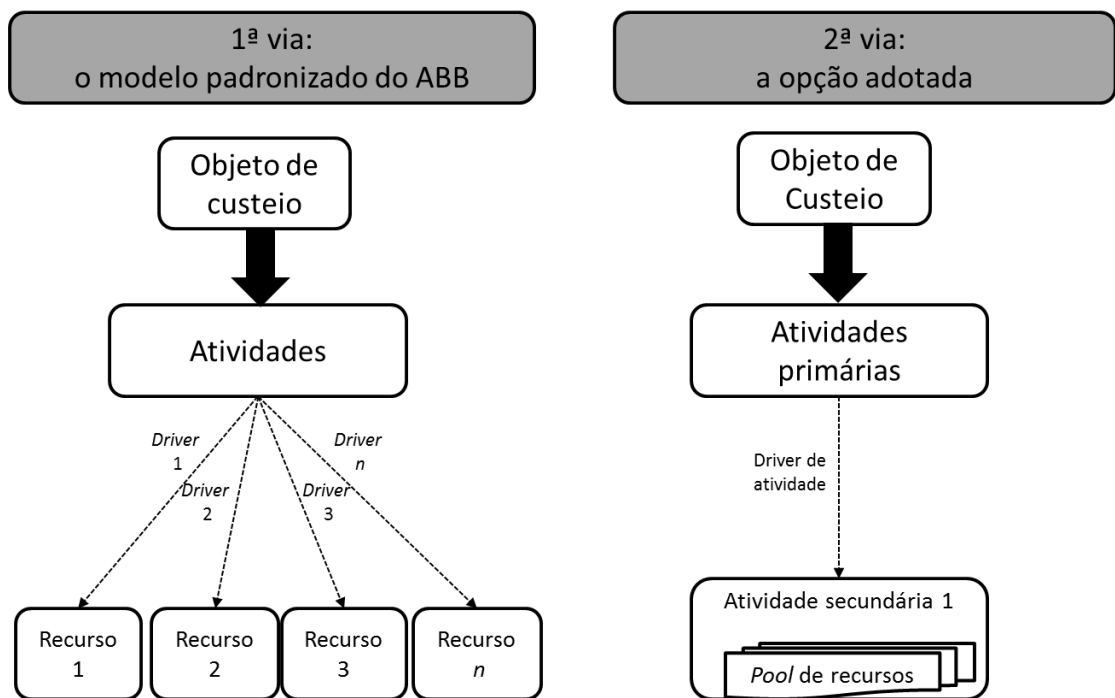


Figura 11 – Modelo padronizado ABB vs modelo ABB com *pools* de recursos

A tabela 1 mostra a constituição dessas *pools* de recursos.

Atividade secundária	Pool de recursos que configura a atividade secundária
AS1- Apoio administrativo (trabalho de secretaria)	Despesas com pessoal
AS2- Apoio logístico	Material de Consumo Hoteleiro Material de Escritório Vestuário e artigos pessoais Despesas com pessoal
AS3- Serviço de transportes	Combustíveis e lubrificantes Aquisição de serviços: transportes Aquisição de serviços: deslocações e estadas Material de transporte - peças Despesas com pessoal
AS4- Fornecimento de alimentação	Alimentação – géneros para confeccionar Despesas com pessoal
AS5- Apoio escolar e científico	Material de educação, cultura e recreio Livros e Documentação técnica Munições, explosivos e artifícios Despesas com pessoal
AS6- Apoio ao pessoal	Material de consumo clínico Despesas com pessoal
AS7- Gestão de recursos financeiros e físicos e controlo de gestão e auditoria interna	Despesas com pessoal
AS8- Gestão da informação e comunicação interna	Aquisição de serviços: comunicações Despesas com pessoal
AS9- Manutenção da operacionalidade e segurança interna	Despesas com pessoal
AS10- Manutenção e conservação de materiais, equipamentos e infraestruturas	Aquisição de serviços: assistência técnica Aquisição de serviços: limpeza e higiene Aquisição de serviços: conservação de bens Aquisição de serviços: outros trabalhos especializados Despesas com pessoal
AS11- Apoio geral	Aquisição de serviços: encargos das Instalações
AS12- Reapetrechamento da Escola Naval e a remodelação de instalações	Aquisição de bens de capital: • equipamento administrativo; • ferramentas e utensílios; • equipamento de informática; • software informático; • equipamento básico; • outros investimentos; Despesas com pessoal

Tabela 1 - *Pools* de recursos e atividades secundárias que configuram

Ainda sobre os recursos, e para um melhor entendimento acerca do que subjaz a cada um dos subagrupamentos e rubricas identificados, é importante fazerem-se alguns esclarecimentos:

- Nas «Despesas com pessoal», encontram-se os vencimentos dos militares e civis que prestam serviço na organização; excluem-se deste subagrupamento os contratos relativos aos professores de convénio. Estes últimos, assim como as propinas relativas aos cursos

ministrados nas universidades, nomeadamente, o curso de Medicina Naval, encontram-se na rubrica «Aquisição de serviços: formação». O valor dos suplementos de embarque da guarnição e alunos, atribuído pela realização de embarques de fim-de-semana, viagens de instrução, ou embarques de representação, vem expresso nas «Despesas com pessoal – abonos eventuais ou variáveis – outros abonos em numerário ou espécie». Já as «Despesas com pessoal – horas extraordinárias», dizem respeito, apenas, aos funcionários civis da organização, pelas horas de serviço extraordinárias prestadas em eventos como o Baile de Gala dos alunos finalistas.

- As despesas com alimentação, que refletem não só as despesas presentes no orçamento da Escola Naval como também as despesas suportadas pela Direção de Abastecimento (D.A.), encontram-se na rubrica «Alimentação – géneros para confeccionar».

- A rubrica «Aquisição de serviços: limpeza e higiene» integra as despesas decorrentes do contrato com a firma de limpeza que presta serviço na escola. À parte da limpeza que tem de ser complementada por pessoal da guarnição acresce ainda a aquisição de diversos materiais de limpeza específicos – «Aquisição de bens: limpeza e higiene».

- Na rubrica «Aquisição de serviços: deslocações e estadas», encontram-se as despesas com as refeições tomadas na universidade dos cadetes que estudam Medicina Naval, as despesas de alimentação e alojamento aquando da realização de exercícios de treino – quando não são processadas ajudas de custo – e, ainda, todos os encargos relacionados com as deslocações a efetuar pelo CINAV. Os encargos relativos a portagens decorrentes destas deslocações não se inserem nesta última categoria, mas sim em «Aquisição de serviços: transportes».

- Uma vez que a Escola Naval é um estabelecimento militar, os alunos da instituição têm direito a receber algum fardamento. A aquisição desse fardamento, assim como de outro equipamento que sirva para fins relacionados com a formação dos alunos da escola – fatos de embarque, fatos de exercício e fatos e calçado de vela – é orçamentado pela rubrica «Vestuário e artigos pessoais».

4.3. Etapa II: a construção do modelo orçamental

Concluída a fase de preparação – dilucidação de conceitos; caracterização dos objetos de custeio; elaboração do dicionário de atividades e identificação dos recursos – , passa-se, então, ao desenho do modelo de orçamentação por atividades como proposta de futura

aplicação à Escola Naval, identificando-se as relações entre objetos de custeio, atividades e recursos.

4.3.1. Os objetos de custeio e os custos diretos

Como já foi referido, existem custos diretos e custos indiretos; esta discriminação é fundamental para a forma como se vai estimar a taxa de consumo dos recursos. No caso dos primeiros, a estimativa é direta, uma vez que a relação do recurso com o objeto de custeio é clara e inequívoca, mas o mesmo já não se passa com os recursos que constituem um custo indireto. Efetivamente, um custo indireto é um custo comum a mais do que um objeto de custeio, sem que se possa separar, de forma direta, a parcela referente a cada um, no momento da sua ocorrência; por este motivo, a determinação da sua taxa de consumo pelos objetos de custeio tem de ser feita mediante aproximação, com recurso a indutores de custo ou, na terminologia anglossaxónica, através de *cost drivers*.

Para imputar os custos diretos, basta que a organização implemente e mantenha um registo atualizado dos custos no momento da sua ocorrência, de modo a saber-se sempre em qual dos objetos de custeio e em que quantidades são consumidos. Por exemplo, ao ser registado o número de horas de aulas que cada professor leciona a cada curso/classe, sabe-se, exatamente, qual o montante do seu vencimento que deve ser imputado a cada um desses cursos/classes. Neste caso, o número de horas de aulas lecionadas serve de indicador para o cálculo da parte do vencimento que deve ser alocada aos vários cursos.

Apesar de, anualmente, se verificarem algumas oscilações – que devem ser refletidas em termos orçamentais – a manutenção de uma base de dados com esta informação não deixa de constituir uma importante ajuda na elaboração de previsões e estimativas para anos seguintes. Atualmente, na Escola Naval, embora não exista uma base de dados específica para este efeito, existe, contudo, alguma documentação dispersa – horários escolares de anos anteriores, relatórios de atividades, os próprios relatórios de execução orçamental, ou até as listagens de alunos por curso/classe – da qual é possível extrair parte da informação necessária.

Na identificação dos custos diretos da organização, não se fez a separação entre, por um lado, os objetos de custeio «Ensino graduado» e «Ensino não-graduado», nem, por outro

lado, «Investigação e Desenvolvimento» e «Intercâmbio», uma vez que consomem o mesmo tipo de recursos, isto é, os custos diretos são semelhantes.

Classificaram-se como custos diretos aos objetos de custeio os seguintes recursos:

Custos diretos aos objetos de custeio «Ensino graduado» e «Ensino não-graduado»:

- **O vencimento dos alunos:** durante o tempo de permanência na Escola Naval, os alunos auferem uma remuneração, que varia consoante o ano que se encontram a frequentar – esta situação aplica-se a alunos que tenham ingressado pela primeira vez numa instituição militar – ou consoante o seu posto – situação apenas aplicável a pessoas já militares; neste caso, o vencimento será equivalente ao valor estipulado para o seu posto.

Para saber-se quanto do valor global dos vencimentos dos alunos se deve atribuir a cada um dos objetos de custeio, basta o registo do número de alunos por cada curso ou classe. Por exemplo, se na classe de Administração Naval houver um total de 15 alunos e na classe de Marinha houver 100, então será com base nesses quantitativos que deverá ser calculada no orçamento a parte do custo global dos vencimentos a atribuir a cada uma das classes;

- **O fardamento:** enquanto frequentam o estabelecimento de ensino, os alunos recebem um conjunto de fardamento, que é utilizado em atividades escolares, do dia-a-dia, ou em representação da escola. A taxa de consumo do fardamento pelos objetos de custeio deve ser calculada com base no número de alunos por curso ou classe.

- **O suplemento de embarque dos alunos:** este suplemento corresponde a um montante auferido pelos alunos pela realização de viagens de instrução, embarques de fim-de-semana para efeitos de treino, ou embarques em representação da Escola Naval. A atribuição deste montante aos objetos de custeio deve ser feita mediante a relação número de alunos / curso ou classe, num exercício semelhante ao adotado para os vencimentos ou o fardamento.

- **A alimentação:** os alunos da Escola Naval têm direito a tomar as refeições diárias na messe da escola. O número de almoços é, por norma, constante, uma vez que todos os alunos têm de tomar esta refeição na messe. Já o número de jantares e pequenos-almoços é de mais difícil previsão uma vez que, a partir do segundo ano, os alunos não têm que permanecer, obrigatoriamente, todos os dias na escola. No entanto, sabendo-se o custo total das refeições e o número de alunos, uma opção viável para que se possa imputar um custo

aos objetos de custeio é determinar o custo médio por aluno e multiplicá-lo pelo número de alunos de cada curso ou classe.

- **Os prêmios escolares:** os prêmios escolares são atribuídos aos alunos de acordo com o seu desempenho escolar, independentemente do curso ou classe em que inserem. Uma vez que não se pode identificar um padrão, o custo total dos prêmios deverá ser distribuído pelos vários objetos de custeio, em igual montante.

- **Valor do contrato dos professores de convênio:** este valor deve ser distribuído pelos vários objetos de custeio, de acordo com o registo do número de horas lecionadas a cada curso/classe. O número de alunos, neste caso, não é um bom indicador, uma vez que, assim, a maior parte dos custos recairia sobre os cursos/classes com um maior número de alunos – o que não acontece necessariamente.

- **Despesas com docentes militares:** o vencimento dos docentes militares, assim como as despesas com a sua alimentação e ajudas de custo, devem ser repartidas pelos vários cursos/classes de acordo com o número de horas lecionadas a cada.

- **As propinas do curso de formação:**

Os alunos da classe de Medicina Naval frequentam aulas num outro estabelecimento de ensino superior público, suportando a Escola Naval os encargos com as respetivas propinas. Uma vez que esse valor diz respeito, exclusivamente, a essa classe, o montante global desses encargos respetivos deverá ser-lhe inteiramente atribuído.

Custos diretos aos objetos de custeio «Investigação e desenvolvimento» e «Intercâmbio técnico e científico»:

- **Exposições, seminários e similares e publicidade:** uma vez que não existe um registo ou uma delimitação concreta entre o que é exclusivamente utilizado com efeitos de «Intercâmbio» ou «Investigação e desenvolvimento», o custo global das exposições, seminários e similares, assim como da publicidade, deve ser repartido por valor igual pelos dois objetos de custeio.

- **Despesas com pessoal do Centro de Investigação Naval (CINAV):** neste âmbito, consideraram-se conjuntamente, as despesas com o seu vencimento, alimentação e ajudas de custo, devendo estas ser divididas por ambos os objetos de custeio.

- **Vencimento dos professores que contribuem para a investigação:** na Escola Naval, existem docentes militares que, para além da função docente, também contribuem para a investigação e desenvolvimento do estabelecimento de ensino. Assim, parte do seu vencimento deve ser também atribuída à «Investigação e Desenvolvimento», tendo em conta a média do número de horas despendidas pelos docentes nesta atividade.

A tabela 2 sintetiza os custos diretos da organização:

Custos Diretos	Objeto de custeio
Vencimento dos alunos	«Ensino graduado» (M, EN-AEL, EN-MEC, AN, FZ, MN, Mestrado História Marítima, Licenciatura Politécnica) e «Ensino não-graduado» (CFMCO, CFBO, CFOMN, CFCO)
Fardamento dos alunos	
Suplemento de embarque dos alunos	
Alimentação dos alunos	
Prémios escolares	
Valor do contrato dos professores de convénio	
Despesas com vencimento dos docentes militares	
Propinas do curso de formação de médicos navais	
Exposições, seminários e similares e publicidade	«Investigação e Desenvolvimento» e «Intercâmbio técnico e científico»
Despesas com pessoal do CINAV	
Parte do vencimento dos professores que contribuem para a investigação	

Tabela 2 - Custos diretos da instituição

4.3.2. Dos objetos de custeio às atividades primárias

Porque o modelo ABB «centraliza a atenção no custo das atividades» (Horngren, Foster e Datar, 2000, p. 133), importa determinar a taxa de consumo dessas atividades pelos objetos de custeio.

A determinação da taxa de consumo das atividades pelos objetos de custeio é feita mediante o recurso a indutores de custo das atividades ou *cost drivers* de atividades, definidos por Kaplan & Cooper como uma «medida quantitativa do resultado de uma atividade» (1999, p. 118). Na verdade, porque as atividades não são mensuráveis, a sua taxa de consumo pelos objetos de custeio tem que ser feita mediante um rateio.

A tabela 3 mostra a vinculação que se fez entre os objetos de custeio e as atividades que eles consomem mediante os indutores encontrados para fazer a correspondência entre ambos. Na primeira coluna, encontram-se os quatro objetos de custeio da organização e, a seguir, a sua desagregação em objetos de custeio elementares. Na terceira coluna, indicam-se os *cost drivers* de atividades do modelo, por forma a que se estabeleça uma relação causal entre as atividades explanadas na última coluna e os objetos de custeio.

Objeto de custeio (OC)		Indutor de atividade	Atividade primária (AP)
OC1 - Ensino graduado	<ul style="list-style-type: none"> - Licenciatura Politécnica; - Mestrado integrado: Marinha (M); - Mestrado integrado: Engenheiros Navais (EN-AEL); - Mestrado integrado: Engenheiros Navais (EN-MEC); - Mestrado integrado: Administração Naval (AN); - Mestrado integrado: Fuzileiros (FZ); - Mestrado integrado: Médicos Navais (MN); - Mestrado em História Marítima 	Nº horas-aulas	AP1- Ministar o ensino (formação académica)
			AP2- Ministar a formação militar naval
			AP3- Realizar atividades complementares de formação
			AP4- Dirigir e comandar
			AP5- Planear, coordenar e controlar o ensino e a formação militar naval
OC2 - Ensino não graduado	<ul style="list-style-type: none"> - Curso de Formação Militar Complementar de Oficiais (CFMCO); - Curso de Formação Básica de Oficiais (CFBO); - Curso de Formação de Oficiais Médicos Navais (CFOMN); - Curso de Formação Complementar de Oficiais (CFCO) 	Nº horas-aulas	AP1- Ministar o ensino (formação académica)
			AP2- Ministar a formação militar naval
			AP3- Atividades complementares de formação
			AP4- Dirigir e comandar
			AP5- Planeamento, coordenação e controlo do ensino e da formação militar naval
OC3 - Investigação e Desenvolvimento		nº horas	AP4- Dirigir e comandar
		nº iniciativas	AP6- Desenvolver atividades de investigação e desenvolvimento
OC4 - Intercâmbio técnico e científico		nº horas	AP4- Dirigir e comandar
		nº de iniciativas	AP7- Desenvolver atividades de representação e intercâmbio

Tabela 3 - *Cost drivers* de atividades

À exceção das atividades primárias «Desenvolver atividades de investigação e desenvolvimento» (AP6) e «Desenvolver atividades de representação e intercâmbio» (AP7) – associadas, respetivamente, aos objetos de custeio «Investigação e desenvolvimento» (OC3) e «Intercâmbio» (OC4) – que têm como direcionador o «número de iniciativas» (conferências, colóquios, palestras, projetos de investigação), todas as outras atividades têm como *cost driver* o «número de horas» ou «número de horas-aula».

Em instituições como a Escola Naval – que acumulam longos anos de funcionamento –, este rateio decorre em grande parte da própria experiência anterior da organização. Com efeito, existe uma memória intrínseca ao estabelecimento de ensino que permite saber, com algum rigor, o número de horas de, por exemplo, «Planeamento, coordenação e controlo do ensino e da formação militar naval» que é consumido pelos objetos de custeio «Ensino graduado» e «Ensino não-graduado»²⁶.

No modelo, cada indutor de custo permite a determinação, em termos percentuais, da taxa de consumo das atividades pelos objetos de custeio.

4.3.3. Das atividades primárias aos recursos

Em consonância com as conclusões obtidas por vários investigadores (Kaplan, 1990; Kaplan & Cooper, 1999; Horngren, Foster & Datar, 2007) que apontam para o significativo aumento dos custos indiretos decorrentes da crescente complexificação das empresas e organizações, verifica-se, efetivamente, que apenas uma pequena parte dos recursos consumidos deste estabelecimento de ensino se encontra aglutinada na categoria dos *custos diretos*.

Como a determinação desse tipo de custos não constitui um problema, o modelo ABB centra-se, especialmente, na determinação do valor dos custos indiretos e na sua atribuição aos objetos de custeio da organização, mediante recurso a *cost-drivers*.

²⁶ De qualquer forma, mesmo que num momento inicial a imputação não seja a mais correta, são os responsáveis dos cursos que, face à informação de custos, exigirão a correção. Neste momento, o processo passa a ser *bottom up*, o que constitui um elemento importante na adesão ao processo, conferindo-lhe qualidade do processo. Tal constitui, assim, um indicador de sucesso e não o contrário.

Na etapa anterior, definiram-se os indutores que permitem determinar a taxa de consumo das diferentes atividades pelos objetos de custeio. Importa agora determinar a taxa dos recursos a serem consumidos pelas atividades.

Nesta fase, a seleção e a escolha dos *cost drivers* de recursos é uma tarefa crítica porque há sempre um conflito entre a exatidão que se quer do sistema, a sua exequibilidade em termos económicos da sua aplicação e o carácter prático da sua utilização. Na verdade, se se identificar um número muito reduzido de indutores, estes terão que ser muito amplos, não permitindo, por este motivo, que se estime com rigor os recursos a serem consumidos pelas atividades. Por outro lado, se se adotar um modelo excessivamente detalhado e minucioso — no limite, um *cost-driver* por cada recurso necessário —, o modelo passará a ser muito dispendioso, pesado, deixando, por isso, de se tornar prático. Kaplan & Cooper salientam que, para o cálculo do valor dos recursos, «não são necessários amplos estudos de tempos e movimentos», mas que «o objetivo é que sejam aproximadamente corretos em vez de estritamente errados» (1999, pp. 110-111). Por outro lado, os mesmos autores sugerem que, para se obviar à enorme quantidade de potenciais vínculos entre atividades e *outputs*, atividades similares podem utilizar o mesmo indutor de custos. (p. 119). Foi por isso que se optou pela constituição de *pools* de recursos (*cf.* secção 4.2.4), conseguindo-se, assim, uma redução do número de direcionadores, sem que, com isso, se prejudiquem os objetivos do modelo. São essas *pools* que, configurando as atividades secundárias ou de suporte, são consumidas, via direcionadores, pelas várias atividades primárias²⁷.

A complexidade inerente à determinação dos custos indiretos leva a que não exista uma única solução para tornar transparente a sua distribuição pelas diferentes atividades. Assim, e reconhecendo que o que se desenhou é tão-só uma de muitas alternativas viáveis, apresenta-se a identificação dos *cost-drivers* considerados mais adequados.

²⁷ Saliente-se, porém, que qualquer erro na imputação de um custo às diversas atividades ou objetos de custeio com os quais se relacionam pode ser aperfeiçoado em sucessivas aplicações do ABB, o que constitui uma vantagem deste modelo: a facilidade de correção dos enviesamentos ou erros iniciais. Na prática, o exercício que, no início da adoção do ABB, é *top-down* — imposto pelo topo da hierarquia —, passa a ser, como referido na nota anterior, *bottom-up*, quando questionado por quem está nos patamares baixos da aplicação, no *benchmarking* de custos com as outras subunidades da organização.

Atividades secundárias Pools de recursos	Cost drivers
AS1- Apoio administrativo (trabalho de secretaria)	nº de serviços
AS2- Apoio logístico	nº de pessoas
AS3- Serviço de transportes	nº de serviços
AS4- Fornecimento de alimentação	nº de refeições a fornecer
AS5- Apoio escolar e científico	nº material facultado
AS6- Apoio ao pessoal	nº de pessoas
AS7- Gestão de recursos financeiros e físicos e controlo de gestão e auditoria interna	área (m ²)
AS8- Gestão da informação e comunicação interna	nº equipamentos (telefones/ telemóveis/ computadores) instalados
AS9 - Manutenção da operacionalidade e segurança interna	-
AS10- Manutenção e conservação de materiais, equipamentos e infraestruturas	área (m ²)
AS11- Apoio geral	área (m ²)
AS12- Reapetrechamento da Escola Naval e a remodelação de instalações	-

Tabela 4 - Atividades secundárias/ *pools* de recursos: *direccionadores*

De seguida, caracterizam-se mais pormenorizadamente cada um dos *cost-drivers* mencionados:

Cost driver:

«Nº de serviços»

Atividades a que se encontra vinculado:

AS1- Apoio Administrativo (trabalho de secretaria)

AS3 - Serviço de transportes

Descrição:

O custo da atividade secundária será repartido pelas várias atividades primárias de acordo com o histórico do número de serviços prestados a cada uma. Assim, quanto maior for o número de vezes a que se recorre a determinado serviço, maior a parcela do custo a ser-lhe imputada.

Cost driver:

«Nº de pessoas»

Atividades a que se encontra vinculado:

AS2- Apoio logístico

AS6 – Apoio ao pessoal

Descrição:

Critério de imputação que permite a alocação da maior parte dos encargos às atividades que envolvem um maior número de pessoas.

Cost driver:

«Nº de material facultado»

Atividades a que se encontra vinculado:

AS5- Apoio escolar e científico

Descrição:

Permite que, mediante o registo histórico de requisições de material, se aloquem os custos às diversas atividades. A imputação é feita de acordo com a frequência com que se recorre ao serviço de apoio escolar e científico – requisição de livros, impressão de fotocópias, propostas de aquisição de material, entre outros.

Cost driver:

«Área (m²)»

Atividades a que se encontra vinculado:

AS7- Gestão de recursos financeiros e físicos e controlo de gestão e auditoria interna

AS10- Manutenção e conservação de Materiais, Equipamentos e Infraestruturas

AS11- Apoio Geral

Descrição:

Relaciona a área em que se desenvolve determinada atividade com a percentagem dos custos a imputar. Quanto maior a área de trabalho, maior será a percentagem dos custos a alocar.

Cost driver:

«Nº equipamentos (telefones, telemóveis, computadores) instalados»

Atividades a que se encontra vinculado:

AS8- Gestão da informação e comunicação interna

Descrição:

Permite a determinação da taxa de custo a ser imputada de acordo com o número de equipamentos instalados na área onde se desenvolve a atividade.

Cost driver:

«Nº de refeições»

Atividades a que se encontra vinculado:

AS4- Fornecimento de alimentação

Descrição:

A alocação dos custos é feita mediante o número de refeições – em espécie ou numerário – que se estima fornecer. O registo histórico das refeições consumidas por pessoa permite que se faça uma previsão desses custos.

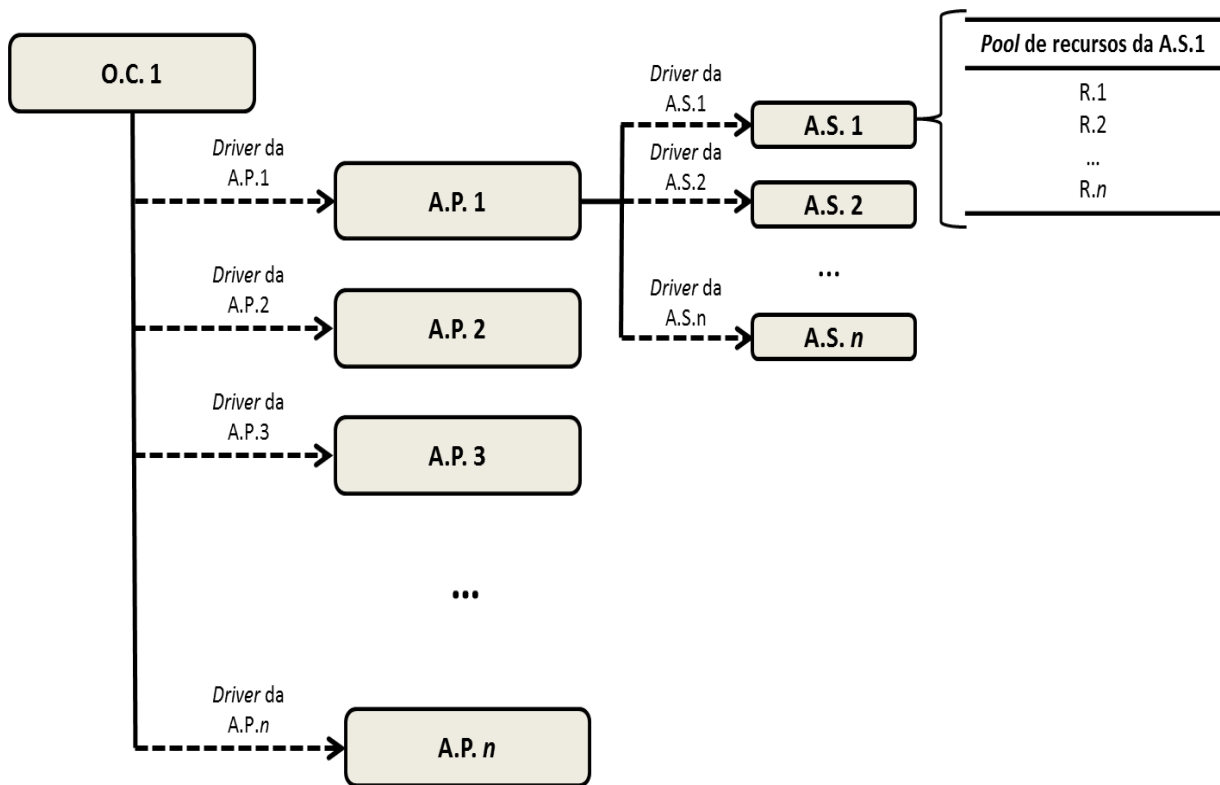
No caso da atividade AS9 – «Manutenção da operacionalidade e segurança interna» –, optou-se por não se definir *cost-driver* e distribuir, de igual forma, os custos desta atividade pelos vários objetos de custeio. Nesta situação, em particular, a atividade é desenvolvida pelo facto de a Escola Naval, para além de ser um estabelecimento de ensino, ser também uma instalação militar – o que tem inevitáveis implicações ao nível da operacionalidade e segurança interna. A atividade ocorre independentemente do desenvolvimento de outras atividades, pelo que, não se justifica a identificação de um *cost-driver*.

Também para a atividade AS12 – «Reapetrechamento da Escola Naval e remodelação de instalações», não se definiu critério de imputação. Considerou-se que, uma vez que se trata de uma atividade com características de investimento, o seu custo deve ser repartido pelos

anos subsequentes em que produz efeitos; desta forma, não será posta em causa a equidade inter-geracional.

4.4. Sinopse do processo

Definidas que estão as diferentes etapas de construção do modelo, bem como a dilucidação dos motivos que subjazeram às opções que foram tomadas, procede-se agora, em jeito de síntese final, à apresentação esquemática da estrutura do modelo concebido:



O.C. – Objeto de Custeio
A.P. – Atividade Primária
A.S. – Atividade Secundária
R. - Recurso

Figura 12 - Estrutura do modelo de orçamentação

Finalmente, apresentam-se de forma descritiva as várias etapas que consubstanciaram a estrutura atrás indicada:

Etapas I Preparação	1. A definição de conceitos	<ul style="list-style-type: none"> • Explicitação dos conceitos estruturantes do modelo;
	2. Os objetos de custeio	<ul style="list-style-type: none"> • Identificação e caracterização dos objetos de custeio da organização, com base na cadeia de valor da Escola Naval e assentes nos objetivos estratégicos definidos para o estabelecimento de ensino; • Identificação e caracterização de objetos de custeio elementares para dar resposta a diferentes especificidades;
	3. O dicionário de atividades	<ul style="list-style-type: none"> • Identificação e caracterização das atividades primárias da organização, que refletem o <i>core business</i> da Escola Naval; • Identificação e caracterização das atividades secundárias que suportam as atividades primárias;
	4. Os recursos da instituição	<ul style="list-style-type: none"> • Criação de <i>pools</i> de recursos que configuram uma mesma atividade secundária.
Etapas II Construção	5. Os custos diretos	<ul style="list-style-type: none"> • Identificação dos custos diretos; • Alocação dos custos diretos aos objetos de custeio;
	6. Os <i>cost drivers</i> de atividades	<ul style="list-style-type: none"> • Determinação de relações de causa-efeito entre os objetos de custeio e as diferentes atividades, para a conceção de <i>cost drivers</i> de atividades que permitam estimar a taxa de consumo das atividades pelos objetos de custeio;
	7. Os <i>drivers</i> de recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Determinação de <i>cost drivers</i> de recursos, ou mais especificamente, <i>cost drivers</i> de <i>pools</i> de recursos.

Tabela 5 - Resumo descritivo do modelo ABB

4.5. Investigação por questionário

Um dos fatores que traz algumas dificuldades à implementação do modelo ABB numa organização ou empresa – como, aliás, de muitos outros modelos – é a resistência à mudança, sobejamente referido por vários investigadores (Mousatafa, 2005; Banović, 2005;

Kaplan & Cooper, 1999), uma vez que, paralelamente à formação de pessoal especializado, se exige um forte compromisso de liderança nessa implementação²⁸.

Considerando, portanto, que um dos pontos de partida para a adoção do modelo da orçamentação por atividades depende também do envolvimento dos principais responsáveis por essa implementação, foi elaborado e aplicado um questionário às pessoas que se encontram mais ligadas ao processo orçamental, a fim de se conhecer a sua opinião sobre uma eventual necessidade de alteração ao modelo em uso.

Importa, contudo, registar que o recurso a este instrumento é meramente complementar dos restantes procedimentos.

O questionário dirigiu-se à totalidade dos elementos que constituem a população objeto de análise. Assim, começar-se-á por definir a população, terminando-se com a análise resultados obtidos.

4.5.1. Participantes: universo e amostra

Em conformidade com as instruções técnicas sobre a elaboração e prestação de contas - ITSUF 1001 (A), da responsabilidade da Superintendência dos Serviços Financeiros, a elaboração e prestação de contas «é assegurada por entidades contabilísticas definidas em sede do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIG-DN)», definindo-se, para o efeito, uma entidade contabilística (EC) — correspondente à Marinha, como entidade única prestadora de contas perante o Tribunal de Contas — e três subentidades contabilísticas:

1. **Subentidade contabilística de nível 1 (SEC1)** - corresponde aos setores da Marinha e «abrange uma área homogénea de funcionamento ou de responsabilidade agregada, relevante para a definição de políticas sectoriais de gestão», como *material, operações militares, cultura, saúde*.
2. **Subentidade contabilística de nível 2 (SEC2)** - corresponde aos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha que, de acordo com as *Divisões*²⁹ do SIG-DN em que se enquadram, são os únicos que possuem, cumulativamente, os seguintes atributos: i) relevância orçamental; ii) permissão para a emissão de Pedidos de

²⁸ Este facto é consequência de o processo ser *top-down*, isto é, imposto de cima para baixo, na fase inicial de implementação.

²⁹ O termo *divisão* resulta da estrutura organizacional do SIG-DN e agrega um ou mais comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha.

Libertação de Crédito (PLC); iii) titularidade de contas no Tesouro; iv) obrigação de elaborar e prestar as contas da respetiva *Divisão* nos termos do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), com Balanço e Demonstração de Resultados;

3. **Subentidade contabilística de nível 3 (SEC3)** - corresponde aos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha cujos balancetes demonstrativos das respetivas realidades patrimoniais relevam para a elaboração e prestação das contas da *Divisão* em que se integram, a cargo da respetiva SEC2.

No presente estudo, optou-se por inquirir as subentidades contabilísticas de nível 2 (SEC2) por serem as que, encontrando-se ligadas de forma mais direta à orçamentação, conhecem o processo em detalhe e têm, simultaneamente, uma visão global e abrangente da dinâmica que este envolve, tal como se infere das atribuições supramencionadas.

Em 2012, integravam as **SEC2** as seguintes *divisões*³⁰:

1. Gabinete do CEMA; 2. Unidade de Apoio às Instalações Centrais da Marinha; 3. Flotilha; 4. Comando do Corpo de Fuzileiros; 5. Base Naval de Lisboa; 6. Direção de Apoio Social; 7. Direção de Navios; 8. Direção de Abastecimento; 9. Direção de Infraestruturas; 10. Direção dos Serviços Administrativos e Financeiros Centrais; 11. Escola Naval; 12. Escola de Tecnologias Navais; 13. Hospital da Marinha; 14. Museu da Marinha; 15. Aquário Vasco da Gama; 16. Direção-Geral da Autoridade Marítima; 17. Instituto Hidrográfico; 18. Direção de Tecnologia, Informações e Comunicações. A tabela 6 resume a situação acabada de descrever:

Subentidades contabilísticas	Estrutura	Total
SEC1	Setores funcionais	12
SEC2	<i>Divisões SIG</i>	18
SEC3	UEO com expressão orçamental	56

Tabela 6 - Matriz financeira do SIG-DN correspondente a 2012

Excluíram-se deste estudo o Instituto Hidrográfico por ser um serviço e fundo autónomo com orçamentação própria e também o Hospital de Marinha que, a partir de 2013, foi

³⁰ As *divisões* que integram as subentidades contabilísticas de nível 2 (SEC2) baseiam-se na estrutura orçamental de 2012; entretanto, na estrutura orçamental de 2013, surge mais uma *divisão*: a Messe de Cascais. Optou-se, no entanto, por não a incluir uma vez que parte do questionário incide sobre o processo de orçamentação de anos anteriores, o que inviabilizaria parte das respostas.

substituído pelo Hospital das Forças Armadas, assumindo a Direção dos Serviços de Saúde (DSS) as funções de SEC2.

Além destas subentidades de nível 2, considerou-se importante auscultar também elementos de duas direções que se encontram intimamente ligadas ao processo orçamental:

- a **Direção de Administração Financeira (DAF)**, dependente da Superintendência dos Serviços Financeiros (SSF), responsável pela elaboração das *Instruções Técnicas para o Processo de Planeamento Orçamental (PPO)*, que regulam os procedimentos das unidades, estabelecimentos e órgãos (UEO) e entidades responsáveis pelos setores funcionais, relativos à elaboração da proposta orçamental.

- a **Direção de Auditoria e Controlo Financeiro (DACF)**, também integrada na SSF, a quem compete, entre outras funções, exercer o controlo de carácter transversal relativamente a toda a administração financeira e patrimonial da Marinha e analisar a prestação de contas interna das entidades contabilísticas.

Considerado como «o conjunto total de casos sobre os quais se pretende retirar conclusões» (Hill & Hill, 2012, p. 41), o universo assim definido é, pois, constituído pelos elementos ligados ao processo orçamental nas i) Subentidades Contabilísticas de nível 2 (com exceção do Hospital de Marinha e do Instituto Hidrográfico); ii) na Direção de Administração Financeira e iii) na Direção de Auditoria e Controlo Financeiro, num total de 38 elementos. Como aconselham Hill & Hill, a fim de se evitar erros na extrapolação dos resultados, é aconselhável «escolher um Universo pequeno para trabalhar» (2012, p. 44).

O questionário foi enviado à totalidade dos elementos do universo, com o pedido de que fosse preenchido por um ou mais responsáveis pelo processo da orçamentação. Obtiveram-se 30 respostas, havendo pelo menos uma resposta proveniente de cada uma das SEC2, DAF e DACF.

Caraterizando o perfil dos inquiridos, e relativamente ao **tempo de serviço** – quer em anos de carreira como no desempenho da função aquando da distribuição do questionário –, verifica-se que 80% tem acima de 15 anos de antiguidade (fig. 13), enquanto 63,4% se encontra em funções na respetiva SEC há mais de dois anos, como mostra a tabela 7.

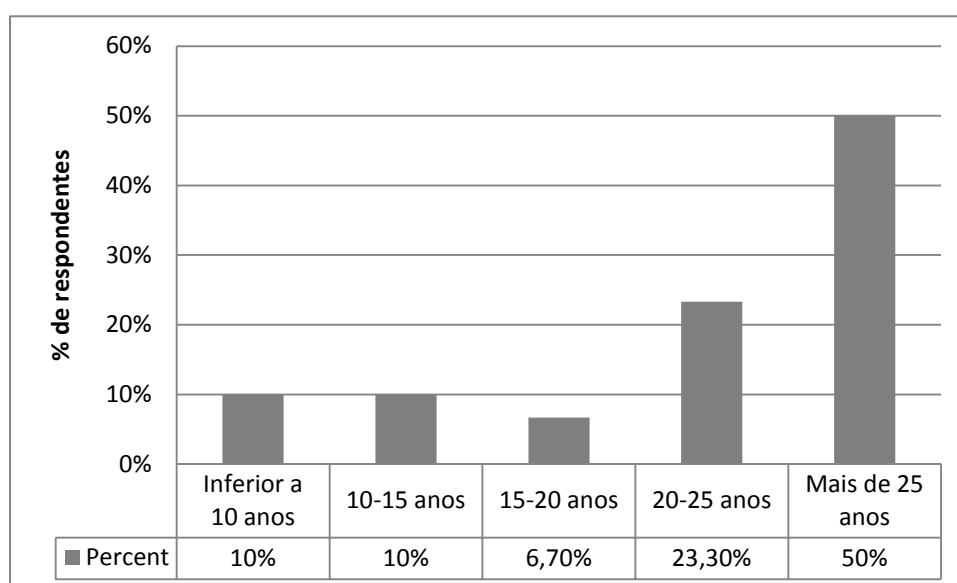


Figura 13 - Caraterização do perfil dos respondentes em função da antiguidade

		Frequency	Percent	Cumulative Percent
Valid	Menos de 1 ano	3	10,0	10,0
	1-2 anos	8	26,7	36,7
	2-3 anos	8	26,7	63,3
	3-4 anos	6	20,0	83,3
	Mais de 4 anos	5	16,7	100,0
	Total	30	100,0	

Tabela 7 - Perfil dos respondentes por tempo de serviço na atual função

Relativamente à **formação específica na área da orçamentação**, a distribuição é muito aproximada: 46,7% com formação na área e 53,3% sem formação específica (fig. 14), sendo o grupo compreendido entre os 20 e 25 anos de serviço o que reúne maior número de pessoas com formação na área da orçamentação.

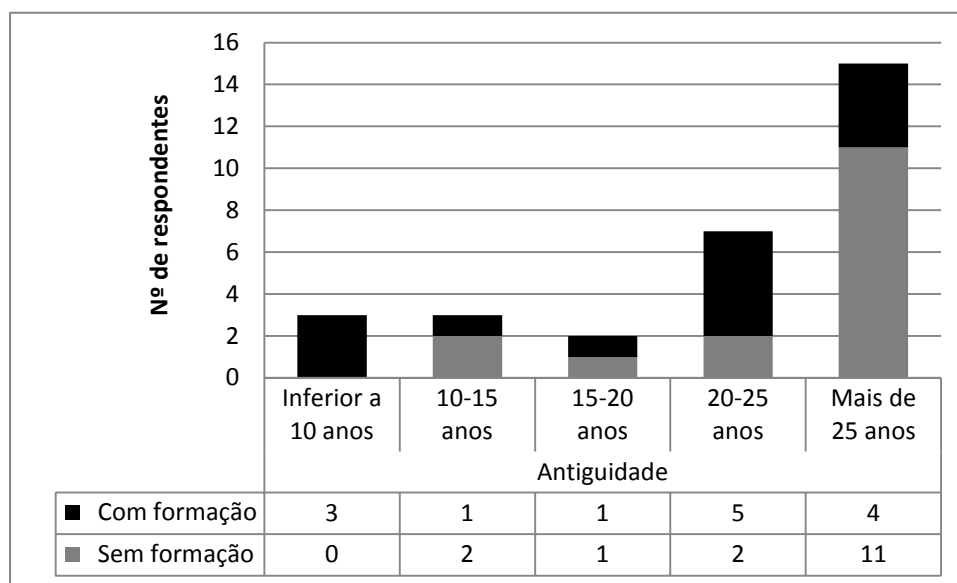


Figura 14 - Distribuição dos respondentes em função da formação especializada

4.5.2. Instrumento de recolha de dados: o questionário

Uma vez que as novas tecnologias facilitam procedimentos, quer pela rapidez na divulgação da informação como na imediata obtenção das respostas, foi elaborado um questionário cujo preenchimento foi feito via *online*. Após a sua elaboração, foi realizado um pré-teste, de onde resultou a reestruturação de alguns aspetos³¹.

Na etapa seguinte, e após as necessárias autorizações hierárquicas, o questionário foi enviado por correio eletrónico a todas as SEC2, DAF e DACF, com a solicitação para ser preenchido pelas pessoas diretamente ligadas ao processo orçamental. Este questionário foi gentilmente enviado pelo CMG AN Dias Gonçalves, Chefe do Departamento de Formação de Administração Naval, a fim de garantir mais credibilidade ao pedido e, desse modo, poder assegurar-se o maior número possível de respostas, o que veio a acontecer.

O questionário (*vide* Anexo A), que teve como ponto de partida — embora com significativas adaptações — o instrumento usado por Rodríguez Rivero e Fernández

³¹ De acordo com o aconselhado na metodologia da investigação por questionário, a construção das questões varia de forma a reduzir a tendência à aquiescência nas respostas, balanceando a escala com itens contados diretamente e itens contados inversamente.

Fernández para estudarem os processos orçamentais de grandes empresas em Espanha³², encontra-se organizado em quatro blocos:

Grupo I - *Informações gerais*: caracterização do perfil dos respondentes, em função das seguintes variáveis:

- i) o posto;
- ii) o tempo de serviço na Marinha;
- iii) as UEO onde já foram desempenhadas funções;
- iv) a UEO onde se desempenha serviço aquando da resposta ao questionário e o tempo de permanência nessa função;
- v) a formação na área da orçamentação.

Considera-se que estes fatores traduzem a experiência que o respondente pode ter na área orçamental e, portanto, determinam um maior ou menor conhecimento dessa realidade.

Grupo II - *Os aspetos instrumentais e conjunturais da prática orçamental*: recolha de opiniões sobre os procedimentos em uso na elaboração do planeamento orçamental.

Grupo III – *Execução orçamental*: obtenção de opiniões sobre o controlo do desenvolvimento das atividades e envolvimento dos responsáveis.

Grupo IV – *A missão e os objetivos da Marinha e o procedimento orçamental*: recolha de opiniões sobre a necessidade de eventuais alterações aos procedimentos orçamentais.

O questionário é anónimo e constituído por 31 questões, dispostas aleatoriamente dentro de cada um dos grupos. No total das questões, as 6 iniciais dizem respeito ao perfil do respondente e a última questão do questionário é aberta; nos restantes grupos, as questões são fechadas, sendo 5 questões de resposta alternativa do tipo «resposta do alfaiate (Hill & Hill, 2012, p. 121), isto é, com alternativas adequadas à especificidade do item para darem informação mais específica e detalhada do que as alternativas gerais, e 19 questões

³² Edilberto Rodríguez & Antonio Fernández Fernández (2012). Un análisis empírico de la práctica presupuestaria en las grandes empresas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. X , nº19, Enero-Junio 2012

respondidas numa escala de Likert de 4 opções³³, entre os polos *Em total desacordo* (1) e *Em total acordo*³⁴ (4). Dada a especificidade de algumas questões, e para evitar respostas forçadas na eventualidade de o respondente não ter dados para emitir a sua opinião de forma sustentada, acrescentou-se a alternativa *Não se aplica*. Com a opção pelas perguntas fechadas, pretendeu-se maior facilidade na tarefa do respondente e na posterior análise dos dados, embora se tenha corrido o risco de perda de alguma riqueza nas respostas. (*op. cit.*, p. 94).

4.5.3. Análise dos dados

A análise foi feita com recurso às ferramentas *Explore* e *Descriptive statistics* do SPSS, versão 19. Uma vez que se vão analisar variáveis com valores em várias escalas, recorreu-se a técnicas não paramétricas, de distribuição livre (*distribution-free tests*) e que não dependem dos pressupostos exigidos pelas técnicas paramétricas (normalidade e homogeneidade).

Assim, caracterizou-se, inicialmente, cada um dos itens de forma individual, em termos de **frequência relativa** de respostas e fez-se o estudo do **desvio-padrão**, uma medida de dispersão que nos informa sobre a magnitude da variabilidade dos valores em torno de uma distribuição, ajudando, assim, a perceber quais os aspetos mais e menos consensuais entre os inquiridos. De seguida, analisaram-se as respostas em função das duas etapas em que se encontram organizados no questionário: os *aspetos instrumentais e conjunturais da prática orçamental* (grupo II do questionário) e os dados sobre a *execução orçamental* (grupo III).

Finalmente, fez-se o estudo da independência de dois pares de variáveis, mediante o teste de independência do **Qui quadrado** e o **teste de Fisher** que, embora não sendo coeficientes de associação nem tampouco de correlação, permitem «determinar a probabilidade de que a associação observada entre duas variáveis tenha ocorrido por acaso» (Bryman e Cramer, 1993, p. 194).

³³ Optou-se por um número par de respostas alternativas para se evitarem respostas neutras, situadas no meio da escala; embora, como salientam Hill & Hill (2012, p. 126), não haja uma «regra de ouro» para esta questão, o número par é aconselhado em questionários de opinião, como é o caso.

³⁴ Hill & Hill (2012, pp. 109 e 110) classificam estas escalas, em que o respondente tem de avaliar um só item, como *ordinais* mas acrescentam «que é vulgar tratar os valores numéricos ligados com as respostas como tendo sido obtidos através de uma escala métrica», designando-as, então, como «escalas de avaliação». Por sua vez, Bryman & Cramer (1993, p. 84) consideram que, «em rigor, são ordinais» mas que se assume terem «propriedades similares às verdadeiras variáveis de intervalo».

4.5.4. Resultados

Apresentam-se os resultados pela sequência com que foram indicados na seção anterior, a saber:

1ª etapa: estudo descritivo dos itens considerados de forma individual e organizados por grupo;

2ª etapa: estudo da independência das variáveis.

1ª etapa:

Começa-se por apresentar, nas tabelas 8 e 9, as frequências obtidas em cada um dos itens do questionário.

Item	ESCALA					
	Não se aplica %	Em total desacordo %	Em desacordo %	De acordo %	Em total acordo %	TOTAL ³⁵ %
1. Antes do planeamento das atividades, conhecem-se as instruções técnicas para o processo de planeamento orçamental (PPO).	3,3	0,0	13,3	26,7	56,7	100,0
2. As atividades que constam do plano de atividades são, na sua maioria, as mesmas do ano anterior.	0,0	0,0	20,0	60,0	20,0	100,0
3. Ao elaborar o plano de atividades, identificam-se as que são prioritárias.	0,0	0,0	13,3	30	56,7	100,0
4. No plano de atividades, encontram-se discriminados todos os recursos e pessoal necessários à sua prossecução.	0,0	13,3	23,3	30,0	33,3	100,0
5. Cada uma das atividades aparece caracterizada de forma global e não através das diferentes fases do seu processo de implementação.	0,0	0,0	16,7	60,0	23,3	100,0
6. Fazem-se, periodicamente, revisões ao plano de atividades da UEO.	0,0	13,3	53,3	23,3	10	100,0
7. A atual forma de orçamentação facilita os contactos e a gestão de recursos entre as diferentes UEO.	0,0	10,0	36,7	40,0	13,3	100,0
8. De um ano para outro, as atividades são analisadas e eliminam-se aquelas que são supérfluas.	0,0	6,7	10,0	46,7	36,7	100,0
9. No planeamento orçamental, encontra-se definida a despesa global e não detalhada de cada atividade.	0,0	3,3	23,3	33,3	40,0	100,0
10. Sempre que uma atividade é semelhante à do ano anterior, o seu custo total é determinado tomando por referência o custo do ano anterior.	0,0	0,0	6,7	50,0	43,3	100,0
11. Sempre que se propõe uma atividade nunca realizada em anos anteriores, é feita uma estimativa global e aproximada do seu custo.	0,0	0,0	0,0	43,3	56,7	100,0
12. Há atividades que poderiam ser substituídas por outras de menor custo e que serviriam os mesmos objetivos.	0,0	3,3	53,3	26,7	16,7	100,0
13. O plano orçamental do ano anterior foi revisto e reformulado, pelo menos, uma vez.	0,0	3,3	30,0	43,3	23,3	100,0
14. A maioria dos custos das atividades são fixos e não variáveis.	0,0	6,7	33,3	33,3	26,7	100,0
15. Os recursos atribuídos à UEO encontram-se superiormente fixados e não dependem das atividades propostas.	3,3	6,7	26,7	33,3	30,0	100,0
16. A qualquer momento do processo, é possível obter informações sobre o grau de concretização das atividades previstas no plano anual.	0,0	6,7	30,0	40,0	23,3	100,0
17. Há mecanismos de controlo que permitem avaliar se as atividades planeadas foram realizadas de acordo com o previsto.	0,0	3,3	23,3	56,7	16,7	100,0
18. Estão claramente identificados os responsáveis por cada uma das atividades.	0,0	10,0	26,7	36,7	26,7	100,0
19. Todas as atividades têm uma relação lógica com os objetivos definidos na Diretiva de Política Naval.	0,0	3,3	20,0	43,3	30,0	100,0

Tabela 8 - Frequência relativa das respostas ao questionário (itens na escala de Likert)

³⁵ Valor arredondado às décimas

Há 8 itens a agregarem, cada um deles, mais de 50% das opiniões num dos valores da escala.

As frequências obtidas nas questões fechadas e não na escala de Likert encontram-se na tabela 9.

Item	Opções de resposta	Percent.
20. Que sistema orçamental é usado na Marinha Portuguesa?	Não sei	3%
	Orçamento incrementalista	3%
	Beyond Budgeting	0%
	Orçamentação baseada em atividades (ABB)	37%
	Orçamento de Base Zero	17%
	Outro	40%
	TOTAL	100%
21. O sistema orçamental em uso é o mais adequado a uma eficaz e eficiente gestão dos recursos disponíveis?	Não tenho conhecimentos que me permitam responder.	6,7%
	Não	30,0%
	Sim, embora haja aspetos que precisam de ser aperfeiçoados.	46,7%
	Sim, totalmente	16,7%
	TOTAL	100,0%
22. Conhece os princípios em que se baseia a forma de orçamentação designada por orçamentação baseada nas atividades (<i>activity based budgeting</i> ou ABB)?	Não	16,6%
	Sim, mas só ouvi falar	33,3%
	Sim, conheço bem	50,0%
	TOTAL	100,0%
23. Considera que o orçamento é um instrumento essencial para a consecução da missão e objetivos da Marinha?	Não acho que seja o aspeto mais importante	10,0%
	Sim	90,0%
	TOTAL	100,0%
24. Sente necessidade de formação na área da orçamentação?	Não	26,7%
	Sim	73,3%
	TOTAL	100,0%

Tabela 9 - Frequência relativa dos itens do questionário (questões fechadas)

O reconhecimento da importância do orçamento (item 23) e a necessidade de formação nesta área (item 24) são as questões onde se regista maior concordância.

Por sua vez, a análise do desvio padrão (tabela 10) informa que a questão 4 é a que suscita maior variabilidade dos dados, seguida do item 19, enquanto que a maior concentração de respostas em torno da média se verifica nas questões 2 e 11.

Statistics		
	Valid	Std. Deviation
Q2. As atividades que constam do plano de atividades são, na sua maioria, as mesmas do ano anterior.	30	,407
Q4.No plano de atividades, encontram-se discriminados todos os recursos e pessoal necessários à sua prossecução.	30	1,053
Q11.Sempre que se propõe uma atividade nunca realizada em anos anteriores, é feita uma estimativa global e aproximada do seu custo.	30	,504
Q19.Todas as atividades têm uma relação lógica com os objetivos definidos na Diretiva de Política Naval.	30	,980

Tabela 10 - Desvio padrão da distribuição das respostas (valores máximos e mínimos)

Os gráficos 15 e 16 mostram os dados organizados de acordo com os grupos II e III do questionário: os aspetos instrumentais e conjunturais da prática orçamental e a execução do plano orçamental, respetivamente.

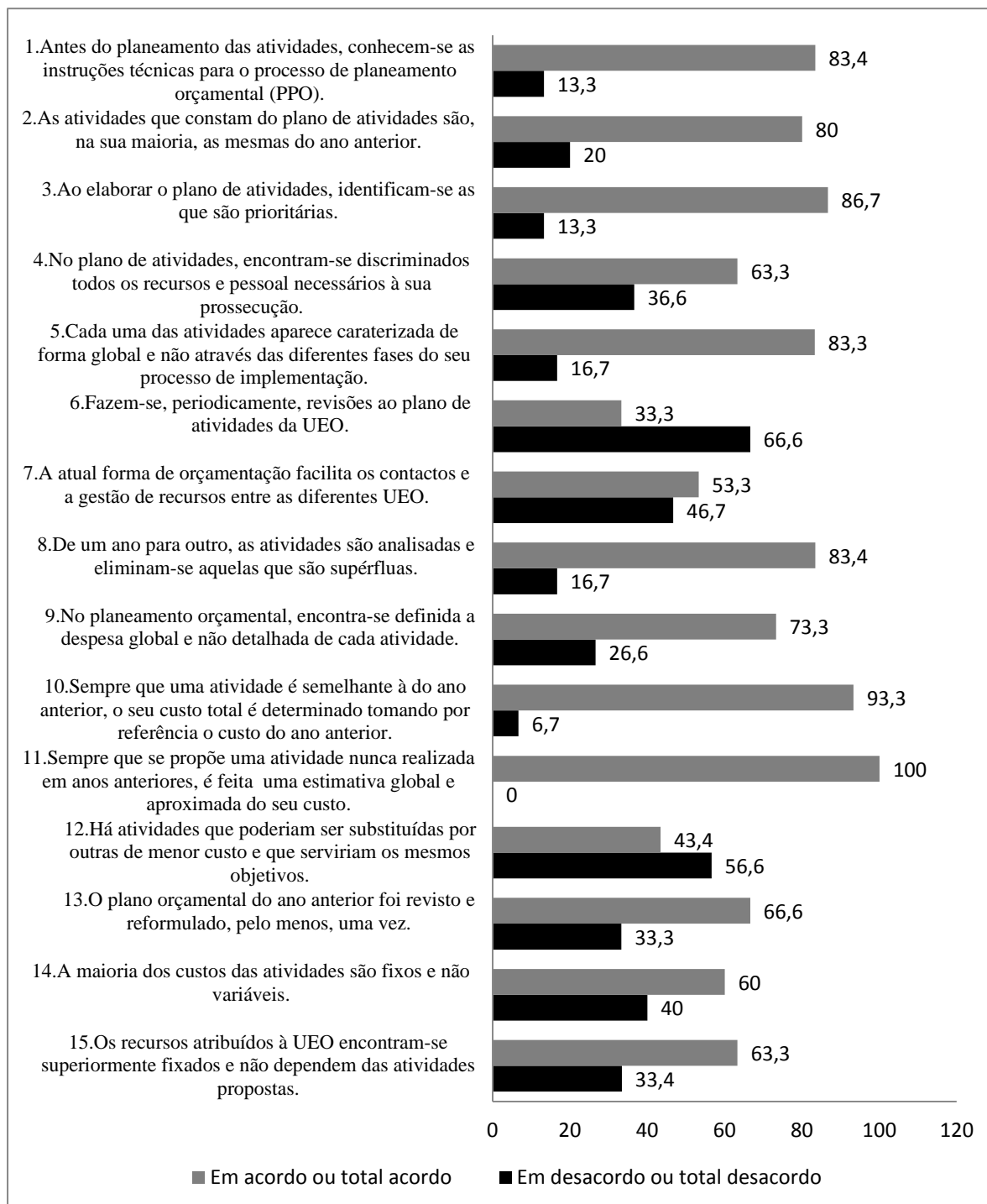


Figura 15 - Itens relativos aos aspetos instrumentais e conjunturais

As questões 10 e 11 são as que obtêm um maior consenso. Nos itens sobre a execução orçamental, na figura seguinte, as respostas distribuem-se de forma bastante semelhante.

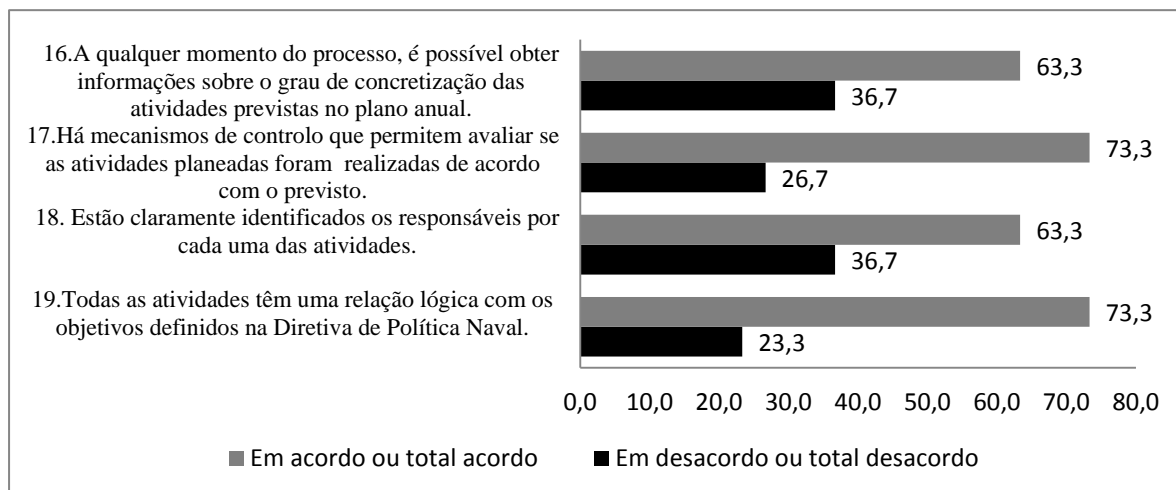


Figura 16 - Itens relativos à execução orçamental

No concernente aos resultados das respostas ao item 20: «Que sistema orçamental é usado na Marinha Portuguesa?», é de notar uma assinalável dispersão das respostas (figura 17).

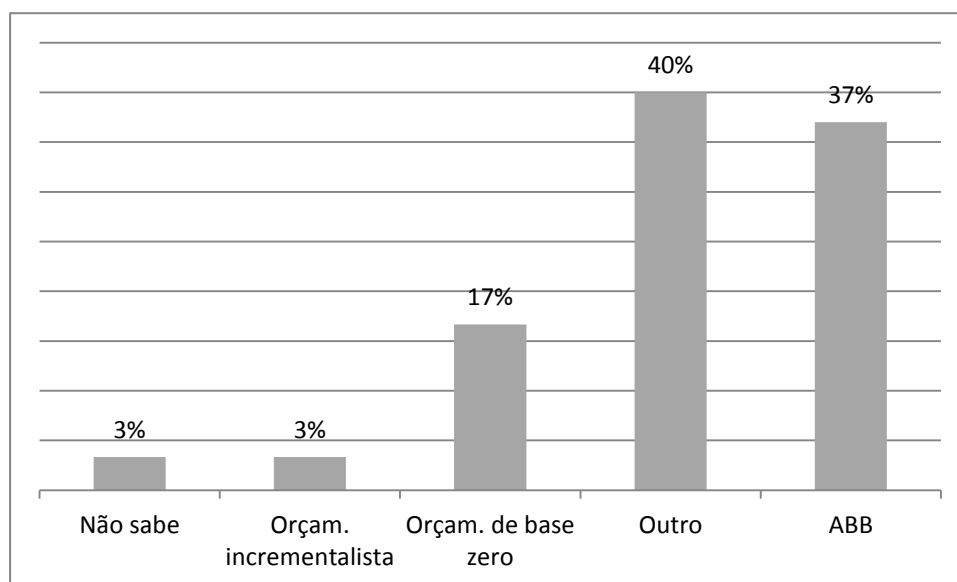


Figura 17 - Distribuição das respostas ao item 20
«Que sistema orçamental é usado na Marinha Portuguesa?»

A figura 18 mostra os dados recolhidos sobre a adequação do atual sistema de orçamentação, revelando que a maior parte dos inquiridos considera que o sistema ou não é adequado (30%) ou precisa de alterações (46,7%).

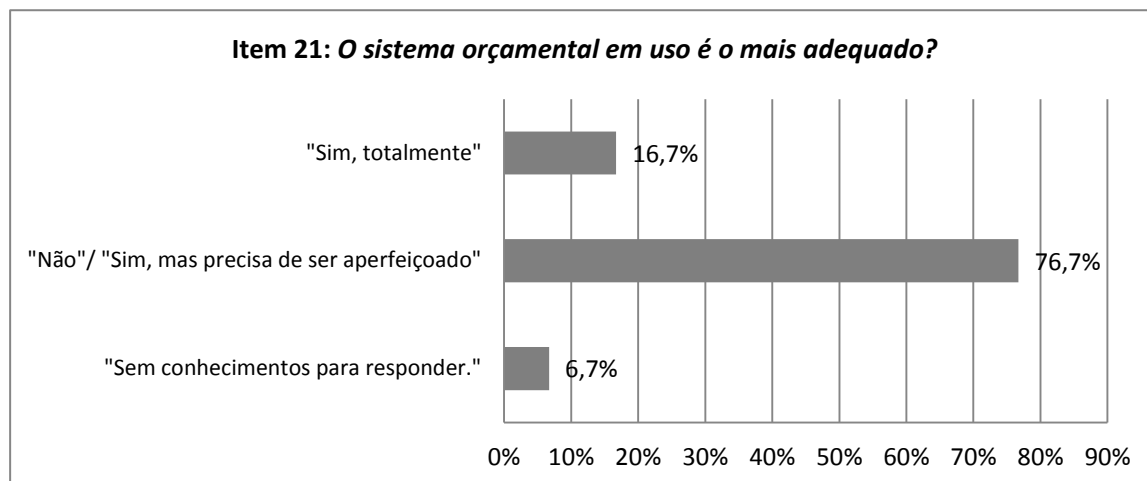


Figura 18 - Distribuição das respostas ao item 21
«O sistema orçamental em uso é o mais adequado?»

Passando agora para a 2ª etapa da análise – o estudo da independência entre variáveis, pretendeu-se testar a hipótese nula de que a variável *Antiguidade* não condiciona a variável *Adequação do sistema orçamental em uso* (item 21). Ao aplicar-se o teste de independência do **Qui quadrado**, não se verificaram os pressupostos necessários³⁶, usando-se então o **teste exato de Fisher**, aconselhável nas situações em que o número de observações se situa entre 20 e 40 e os cruzamentos são do tipo 2x2 (Hill e Hill, 2012, p. 222) - tabela 11. O valor do teste de *Fisher* mostrou que $p\text{-value} > 0.05$ ³⁷, pelo que não se rejeita a hipótese nula da independência. Pode, portanto, dizer-se que a antiguidade não tem influência na perceção sobre a adequação do processo orçamental.

³⁶ Verificou-se que mais de 20% das células apresentavam frequência esperada inferior a 5, mesmo após a redução do número de categorias. Nesta situação, não é aconselhável a aplicação do teste do Qui Quadrado.

³⁷ O p-value, representa, em termos simples, a probabilidade de erro a partir da qual se rejeita a hipótese nula. Isto é, no caso presente seria preciso trabalhar com probabilidades de erro superiores a 5% para rejeitar a hipótese.

Antiguidad recategorizada * Q21 recateg. - Crosstabulation					
			Q21 recateg.		Total
			Não adequado ou necessita de alterações	Sim, totalmente adequado	
Antiguidad recategorizada	Igual ou inferior a 15 anos	Count	4	1	5
		% within Antiguidad recategorizada	80,0%	20,0%	100,0%
		% within Q21 recateg.	17,4%	20,0%	17,9%
	Superior a 15 anos	Count	19	4	23
		% within Antiguidad recategorizada	82,6%	17,4%	100,0%
		% within Q21 recateg.	82,6%	80,0%	82,1%
Total	Count	23	5	28	
	% within Antiguidad recategorizada	82,1%	17,9%	100,0%	
	% within Q21 recateg.	100,0%	100,0%	100,0%	

Tabela 11 - Associação das variáveis Antiguidade e Adequação do sistema orçamental

Por último, estudou-se a independência entre a necessidade de formação (item 24) e a antiguidade, tendo-se constatado que as variáveis, uma vez mais, são independentes, uma vez que $p\text{-value} > 0.05$.

V. DISCUSSÃO, CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1. Dos resultados do questionário

Apresentam-se nesta secção algumas das conclusões obtidas a partir do tratamento de dados resultantes da aplicação do questionário aos intervenientes no processo de orçamentação.

Assim, verifica-se que:

1. Há unanimidade³⁸ no reconhecimento de que, perante uma atividade nunca realizada em anos anteriores, a estimativa do seu custo é feita de forma *global e aproximada* (item 11);
2. Verifica-se a assunção de que o orçamento do ano anterior é um marco de referência para a elaboração do orçamento do ano subsequente (item 10);
3. Há o claro reconhecimento de que, no plano de atividades conducente ao plano orçamental, as atividades prioritárias são identificadas (item 3) e que o conhecimento das instruções técnicas para o processo de planeamento orçamental antecede o planeamento das atividades (item 1);
4. A subdivisão da opinião dos inquiridos em duas partes de dimensões muito similares – concordância vs discordância – nas perguntas sobre a facilidade nos contactos e na gestão de recursos entre as diferentes UEO (item 7) e sobre a possibilidade de substituição de umas atividades por outras de menor custo que serviriam os mesmos objetivos (item 12) é indiciadora de que a perceção desses dois aspetos é difusa e não emerge de forma clara no processo orçamental;
5. Não será de menosprezar o facto de 33,3% dos respondentes serem de opinião de que o plano orçamental do ano anterior não foi revisto, pelo menos, uma vez (item 13);
6. A maioria dos custos das atividades são percecionados como sendo fixos (item 14);
7. A dispersão das respostas acerca da designação do orçamento em uso (item 20) pode ser interpretada com base no facto de o orçamento adotado apresentar características de mais do que uma metodologia;
8. A consideração da importância do orçamento é reconhecida de forma consensual (item 23), assim como a necessidade de formação nesta área (item 24);
9. O reconhecimento de uma total ou parcial desadequação do orçamento é partilhada por mais de metade dos inquiridos (item 21); registe-se que a constatação desta

³⁸ Cumpre registar que é a única matéria onde se regista essa situação de total consensualidade.

desadequação não se encontra associada à antiguidade mas é fator comum às várias categorias em que o tempo de serviço foi distribuído;

10. Por fim, e porque seria previsível que nos inquiridos mais jovens houvesse maior receptividade para a formação, verifica-se que esse interesse, registado em mais de 70% dos respondentes, é comum a todas as faixas etárias.

Globalmente, pode considerar-se que, relativamente ao plano de atividades, as opiniões apontam no sentido da clareza e discriminação dos recursos e pessoal envolvidos, o que contrasta com as opiniões sobre o que acontece no planeamento orçamental, onde os aspetos globais adquirem preponderância em detrimento do detalhe, verificando-se ainda a perceção da existência de uma certa estaticidade. Sobre o processo de execução orçamental – informações sobre o grau de concretização das atividades previstas, identificação dos responsáveis – as respostas dadas encontram-se mais distribuídas e menos concentradas em determinados valores da escala, pelo que se opta pela não indicação de conclusões.

5.2. Dos contributos do modelo ABB para a Escola Naval

Concluído o estudo inicialmente proposto, importa agora refletir globalmente sobre os resultados obtidos, comparando o modelo de orçamentação por atividades concebido para a Escola Naval com o sistema de orçamentação em uso na instituição.

Os dados a que se faz referência são provenientes dos mapas extraídos do SIG-DN, relativos ao orçamento de 2012 da Escola Naval.

Analisa-se as duas formas de orçamentação em função de cinco fatores:

- I – Informação global *vs* informação detalhada
- II – Centros de custo gerais *vs* distribuição dos custos indiretos
- III – Histórico *vs cost drivers*
- IV – Despesas parciais *vs* despesas totais
- V – Atividades indiferenciadas *vs* diferenciação de atividades

Por uma questão metodológica, apresenta-se, para cada fator comparado, uma tabela inicial que identifica as principais diferenças entre os dois sistemas, a que se segue a respetiva explicação.

I – Informação global vs informação detalhada

Fator analisado	A - Modelo em uso na EN	B - Modelo ABB
Informação global vs informação detalhada	- Estima a despesa global do funcionamento da instituição.	- Estima o custo detalhado de cada curso ministrado pela Escola Naval.

A - Modelo em uso na EN:

Relativamente, por exemplo, à orçamentação da atividade «Ensino e Formação», encontra-se a seguinte informação no plano de atividades:

Atividade		Ações		Elementos de Acção	
Designação	COD SIG DN	Designação	COD SIG DN	Designação	COD SIG DN
Ensino e Formação	23000404	Formação Escolar - cursos tradicionais - Mestrado Integrado	3112012001	Planeamento e Coordenação, incluindo atribuição de prémios escolares	41120121001
				Viagens de Instrução - acompanhamento	4112012002
				Aulas	4112012003
				Estágios de embarque e formação profissionalizante - 5º ano	4112012004
				Teses e dissertações	4112012005

Verifica-se que da informação acerca do custo da atividade em causa e das respetivas ações e elementos de ação a elas associados não é possível identificar e especificar que parte desse valor global é consumida pelos cursos que a escola ministra.

B - Modelo ABB:

Tomando como exemplo o caso da classe de MN (Médicos Navais)³⁹, a informação que o modelo ABB permite obter é a seguinte:

³⁹ Naturalmente que o mesmo tipo de informação é fornecida para os restantes cursos e classes ministrados, sendo apenas aqui mencionada a classe dos médicos navais a título de exemplo e por uma questão de organização da informação.

i) Informação acerca dos custos diretos:

Objeto de Custeio	Objeto de Custeio Elementar	Custos diretos:
Ensino Graduado	Mestrado Integrado: Médicos Navais	Vencimento dos alunos MN;
		Fardamento dos alunos MN
		Alimentação dos alunos MN;
		Vencimento dos docentes militares que lecionam ao alunos MN;
		Suplementos de embarque dos alunos MN;
		Propinas do curso de formação de médicos navais;
		Prémios escolares.

ii) Informação acerca das atividades primárias e secundárias que a classe consome:

Objeto de Custeio	Objeto de Custeio Elementar	Atividades Primárias	Atividades Secundárias
Ensino Graduado	Mestrado Integrado: Médicos Navais	AP1- Ministar o ensino (formação académica)	AS1- Apoio administrativo (trabalho de secretaria)
		AP2- Ministar a formação militar naval	AS2- Apoio logístico
		AP3- Atividades complementares de formação	AS3- Serviço de transportes
		AP4- Dirigir e comandar	AS4- Fornecimento de alimentação
		AP5- Planeamento, coordenação e controlo do ensino e da formação militar naval	AS5- Apoio escolar e científico
			AS6- Apoio ao pessoal
			AS7- Gestão de recursos financeiros e físicos e controlo de gestão e auditoria interna
			AS8- Gestão da informação e comunicação interna
			AS9 - Manutenção da operacionalidade e segurança interna
			AS10- Manutenção e conservação de materiais, equipamentos e infraestruturas
			AS11- Apoio geral
			AS12- Reapetrechamento da Escola Naval e a remodelação de instalações

Note-se que o modelo ABB permite a disponibilização de informação individualizada e detalhada acerca dos cursos ministrados, isto é, informação sobre os custos diretos, sobre as atividades primárias e secundárias por eles consumidas e respetivos montantes implicados.

Por outro lado, dá-nos ainda um conjunto de informação agregada e organizada segundo a forma, não só acerca dos objetos de custeio elementares, como também dos objetos de custeio mais gerais e mais abrangentes, designadamente sobre o custo do i) ensino graduado; ii) não graduado; iii) investigação e desenvolvimento e ainda do iv) intercâmbio.

II - Centros de custo gerais vs distribuição dos custos indiretos

Fator analisado	A - Modelo em uso na EN	B - Modelo ABB
Centros de custo gerais vs distribuição dos custos indiretos	- Não se estabelece qualquer relação entre os custos indiretos e as atividades da instituição.	- Identifica-se uma relação entre os custos indiretos e as atividades da instituição.

A - Modelo em uso na EN:

Como não se procede à imputação dos custos indiretos às várias atividades da organização, esses custos encontram-se todos agregados, condensados e retidos numa única atividade, que funciona como centro de custo geral. Assim, uma vez que esse centro de custo não é distribuído pelas restantes atividades, acaba por encerrar em si todas as despesas de carácter geral. O exemplo que se segue foi retirado do plano de atividades da Escola Naval:

Atividade		Acções		Elementos de Acção	
Designação	COD SIG DN	Designação	COD SIG DN	Designação	COD SIG DN
Desenvolvimento e sustentação das actividades	23000406	Actividades de Apoio e Manutenção e melhoria das infraestruturas e equipamentos	3112012012	Atribuição de fardamento	4112012044
				Combustível - Gás	4112012045
				Fornecimento de alimentação	4112012046
				Fornecimento de alimentação - géneros de mercado	4112012047
				Remodelação de Instalações	4112012048
				Manutenção dos equipamentos e instalações	4112012049
				Reapetrechamento da Escola Naval	4112012050
				Embarcações e posto náutico	4112012051

Note-se que para a valorização da atividade «Ensino e Formação», definida no plano de atividades da Escola Naval para 2012, as despesas com alimentação, fardamento,

vencimento dos alunos, limpezas das instalações, etc., não foram consideradas, uma vez que se encontram todas condensadas no centro de custo definido pela atividade: «Apoio e manutenção e melhoria das infraestruturas e equipamentos».

B - Modelo ABB:

No modelo de orçamentação ABB, pelo contrário, os custos indiretos são imputados aos objetos de custeio (*cf.* secção 4.3). De forma faseada, estes custos, passando das atividades secundárias para as atividades primárias, chegam aos objetos de custeio e parte do seu valor é-lhes incorporado, nas quantidades certas, mediante, direcionadores de custo previamente definidos.

Assim, em matéria ABB, quando se fala no valor do «Ensino Graduado», fala-se não só em despesas com o vencimento dos professores ou com o material escolar, mas também em despesas com a alimentação, fardamento, a limpeza das salas de aula, com os vencimentos dos alunos ou com os serviços de apoio escolar e científico prestados.

Em suma, no modelo ABB, os custos indiretos estão relacionados com as atividades e, consequentemente, com os objetos de custeio. O valor estimado destes objetos de custeio é, assim, uma resultante de todos os custos, diretos e indiretos, que estes consomem.

III – Histórico *vs* cost drivers

Fator analisado	A - Modelo em uso na EN	B - Modelo ABB
Histórico <i>vs</i> cost drivers	- Os recursos são atribuídos às atividades definidas com base nos valores dos orçamentos executados de anos anteriores.	- Os recursos são distribuídos pelas atividades e depois pelos objetos de custeio mediante utilização de <i>cost-drivers</i> .

A - Modelo em uso na EN:

Tendo por base o orçamento executado no ano anterior, definem-se três quadros orçamentais: um, de acordo com as necessidades reais ajustadas; outro, pressupondo um crescimento nulo e o terceiro com um decréscimo de 5%, como mostram os dados do quadro seguinte, retirados da PO de 2012 (Proposta Orçamental):

	Orçamento executado 2011		NULO		-5%		REAIS	
RUBRICA	MONTANTE	CATIVOS	DIF. (Executado 2011 / Nulo)		DIF. (Nulo / 5%)		DIF (Nulo /necessidade reais)	
01.02.02	€	€	€	€	€	€	€	€
01.02.14	€	€	€	€	€	€	€	€

O montante orçamentado em cada classificação económica de despesa é estimado com base no orçamento executado do ano anterior sem qualquer referência à utilização de rácios ou outras medidas de estimação.

B - Modelo ABB:

Os valores orçamentados são estimativas feitas com base em rácios — indutores de custo — concebidos através da análise do histórico da organização, da cadeia de valor, de orçamentos executados e de outras bases de dados disponíveis (*cf.* secção 4.3):

Atividade	Cost drivers
AS10- Manutenção e conservação de materiais, equipamentos e infraestruturas	área (m ²)
API- Ministrar o ensino (formação académica)	Nº horas-aula

Trata-se de uma forma parametrizada de alocar os recursos e de eliminar parte da discricionariedade associada a este processo.

IV – Despesas parciais vs despesas totais

Fator analisado	A - Modelo em uso na EN	B - Modelo ABB
Despesas parciais vs despesas totais	- Não engloba as despesas totais da unidade.	- Integra todas as despesas da instituição.

A - Modelo em uso na EN:

A orçamentação não compreende a totalidade das despesas da unidade uma vez que parte dos recursos a serem consumidos são orçamentados e suportados por outras UEO. Ao consultar-se a PPO para 2012, verifica-se que não se encontram orçamentadas todas as despesas. Citam-se, a título de exemplo:

- Despesas com pessoal: suportadas pela Direção dos Serviços Administrativos e Financeiros Centrais (DSAFC), salvaguardando-se algumas exceções de pouca

relevância orçamental, como as despesas com o suplemento de embarque dos alunos da escola;

- Despesas com alimentação e fardamento: suportadas pela Direção de Abastecimento (D.A.);
- Despesas com saúde: suportadas pelo Centro de Abastecimento Sanitário (C.A.S);
- Despesas com infraestruturas: suportadas pela Direção de Infraestruturas (D.I.).

B - Modelo ABB:

Uma vez que o objetivo do modelo ABB é saber, exatamente, qual o custo total e não parcial da atividade da instituição, com base no pressuposto de que tal informação é essencial para a gestão, faz-se a orçamentação da totalidade dos recursos a consumir, independentemente do facto de alguns destes recursos serem suportados por orçamentos de outras UEO.

V – Atividades indiferenciadas vs diferenciação de atividades

Fator analisado	A - Modelo em uso na EN	B - Modelo ABB
Atividades indiferenciadas vs diferenciação de atividades	- As atividades não se encontram diferenciadas mas definidas a um mesmo nível.	- Distingue-se entre atividades primárias e secundárias, estabelecendo-se uma relação causal entre ambas.

A - Modelo em uso na EN:

O quadro seguinte contém informação extraída do plano de atividades:

Acções	COD SIG DN	Elementos de ação
1- Formação Escolar - cursos tradicionais - Mestrado Integrado	3112012001	Planeamento e Coordenação, incluindo atribuição de prémios escolares
		Viagens de Instrução - acompanhamento
		Aulas
		Estágios de embarque e formação profissionalizante - 5º ano
		Teses e dissertações
12 - Actividades de Apoio e Manutenção e melhoria das infraestruturas e equipamentos	3112012012	Atribuição de fardamento
		Combustível - Gás
		Fornecimento de alimentação
		Fornecimento de alimentação - géneros de mercado
		Remodelação de Instalações
		Manutenção dos equipamentos e instalações
		Reapetrechamento da Escola Naval
		Embarcações e posto náutico

A atividade 1 encontra-se ao mesmo nível da atividade 12, não se distinguindo, assim, entre atividades diretamente associadas aos objetivos da instituição e atividades de suporte.

O conjunto total de atividades é apenas organizado em função da sua prioridade, estando definidos três níveis⁴⁰:

- 1: imperativo (a falta de financiamento inviabiliza a atividade da UEO);
- 2: essencial (a falta de financiamento compromete a atividade da UEO);
- 3: desejável (a falta de financiamento afeta, sem comprometer, a missão da UEO);

B - Modelo ABB:

No modelo ABB, as atividades não são tratadas ao mesmo nível, havendo uma diferenciação entre o *core-business* da organização e o que constitui atividade de suporte.

Assim, por exemplo, no modelo concebido para a Escola Naval, identificaram-se sete atividades primárias (*cf.* secção 2.3) e doze atividades secundárias ou de suporte cujo núcleo representa o trabalho de um conjunto de órgãos e serviços que sustentam as atividades primárias da organização.

⁴⁰ Estas indicações encontram-se nas *Instruções técnicas para o processo de planeamento orçamental para 2013* (PPO 2013, p. 25).

A tabela 12 sintetiza as diferenças e os contributos do modelo ABB adaptado à Escola Naval em relação ao orçamento em uso na instituição.

	Orçamento da Escola Naval	ABB: modelo concebido
Natureza da informação disponibilizada	<p>Dá informação global;</p> <p>Centra-se nos recursos consumidos (vertente interna da organização);</p> <p>A informação é vertical: atividades definidas de acordo com estrutura orgânica e funcional da organização;</p> <p>Os custos indiretos não têm relação com as atividades;</p> <p>Não considera a totalidade das despesas da Escola Naval.</p>	<p>Informa sobre os custos detalhados dos objetos de custeio, atividades e recursos;</p> <p>Dá enfoque nos produtos, atividades e recursos consumidos pelas atividades (<i>output</i> da organização);</p> <p>Dá informação integrada: atividades transversais aos departamentos e serviços (toma em conta a interdependência entre áreas);</p> <p>Relaciona custos indiretos com atividades e produtos;</p> <p>Considera todas as despesas da organização</p>
Tipo de decisão apoiada	<p>Permite fazer a gestão dos recursos;</p> <p>Permite fazer a antecipação dos consumos;</p> <p>Permite detetar e monitorizar desvios significativos globais;</p> <p>Possibilita a restrição de gastos excessivos;</p> <p>Permite o exercício do controlo financeiro.</p>	<p>Permite medir o cumprimento dos planos e objetivos estabelecidos;</p> <p>Permite conhecer a origem dos custos;</p> <p>Permite uma gestão eficiente dos recursos da organização;</p> <p>Permite avaliar a <i>performance</i>, através de uma base comparativa, quer em termos estáticos (<i>benchmarking</i>), quer em termos dinâmicos (entre orçamentos de diferentes anos);</p> <p>Permite que se detetem gastos inapropriados;</p> <p>Permite avaliar a interdependência entre as diversas áreas funcionais (perspetiva horizontal da organização);</p> <p>Permite detetar e monitorizar desvios específicos;</p> <p>Ajuda a encontrar medidas corretivas.</p>
Forma de determinação dos dados	<p>Baseia-se nos dados dos orçamentos executados em anos anteriores;</p> <p>Assume cenários alternativos de evolução, com base em projeções de tendências financeiras;</p>	<p>Utiliza <i>cost drivers</i> de atividades e de recursos.</p>

Tabela 12: Quadro comparativo dos modelos de orçamentação
Modelo de orçamentação por atividades adaptado à Escola Naval vs modelo de orçamentação em uso

5.3. Conclusões e recomendações

Em jeito de estrutura circular, retomam-se os objetivos e as hipóteses que, delineados no início deste trabalho, orientaram o rumo da pesquisa. Assim:

i) A **conceção de um modelo de orçamentação por atividades adaptado à especificidade da Escola Naval** constituiu o primeiro objetivo e traduziu-se, assim, na elaboração de um quadro orientador, enquadrado e suportado pela investigação feita nesta área por inúmeros autores e assente nos mais recentes métodos de orçamentação e modelos de gestão. Com efeito, e após uma prévia caracterização da instituição — da sua estrutura, missão e objetivos —, foi desenvolvido um modelo adaptado à Escola Naval.

Houve, naturalmente, constrangimentos de múltipla ordem, designadamente pela especificidade e complexidade do tipo de instituição em causa, uma vez que nela coexistem a formação académica, a formação militar-naval e ainda a formação ética, moral e cívica. Pode apontar-se ainda a escassez de bibliografia acerca da aplicação do ABB em organizações públicas; com frequência se encontraram estudos reportando a aplicação desta metodologia a entidades empresariais — nomeadamente no setor industrial, onde os processos produtivos estão bem definidos e a relação destes com os produtos finais é evidente — mas sem aplicabilidade direta em organismos do setor público. Deste modo, a conceção de um modelo original, que não orientado para a vertente empresarial, apresentou-se como um desafio. Finalmente, regista-se a morosidade na recolha, compilação e organização dos dados relativos ao processo orçamental pelo facto de a informação pretendida se encontrar dispersa em diversos documentos.

Crê-se, contudo, que se chegou a um quadro coerente, capaz de, por um lado, responder a essa especificidade mas, por outro lado, suficientemente abrangente para contemplar outras alterações.

ii) Relativamente à **identificação dos contributos deste modelo para a Escola Naval**, e este é o segundo objetivo, são múltiplas as mais-valias que decorrem da sua aplicação, como se realçou na secção anterior (*cf.* secção 5.1). Dir-se-á, apenas, que tudo decorre de um pressuposto muito claro: se neste modelo as atividades e os recursos que lhes são necessários se encontram claramente identificados, então é possível:

- um maior controlo e uma melhor gestão desses mesmos recursos;

- o estudo do impacto sobre o custo de eventuais alterações e decisões a tomar;
- a identificação de eventuais redundâncias e desperdícios ocultos por um conhecimento pouco detalhado das atividades;
- a transparência dos custos indiretos.

Estes contributos são tanto mais pertinentes e oportunos quanto melhor permitirem suprir as fragilidades do sistema orçamental em uso. Com efeito, lembrando algumas das conclusões do questionário aplicado, designadamente no que diz respeito à perceção da inexistência de uma detalhada discriminação das despesas das atividades ou à confirmação de que o orçamento do ano anterior é o grande ponto de referência para o orçamento seguinte, as potencialidades do modelo proposto vêm, claramente, ao encontro das soluções para algumas dessas fragilidades.

iii) Em terceiro lugar, havia sido definido o objetivo de **determinar as condições de exequibilidade da aplicação do modelo**. Na verdade, os estudos de vários investigadores nesta matéria convergem no sentido de identificar três condições fundamentais para o sucesso dessa aplicação: i) a necessidade de uma robusta base de dados que esteja em permanente atualização; ii) a exigência de pessoal qualificado que evite ou minimize o recurso a consultores externos; iii) o comprometimento dos gestores de topo e dos implicados no processo orçamental na implementação e manutenção do sistema.

No caso concreto deste estudo, verifica-se que nenhuma das três limitações acabadas de indicar é restritiva da aplicação do modelo de orçamentação por atividades na Escola Naval. Com efeito, e relativamente à necessidade de uma base de dados, a Marinha Portuguesa, como os outros ramos das Forças Armadas, utiliza o SIG-DN – Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional, plataforma que concentra todos os processos de natureza financeira e logística e a que é possível aduzir novos módulos e núcleos funcionais em função das necessidades que vão surgindo⁴¹. Importa referir que, apesar de existir um módulo de contabilidade analítica (módulo *CO-Controlling*) no SIG-DN – que pode constituir uma

41 O SIG-DN entrou em funcionamento em 1 de janeiro de 2006, tendo sido plenamente adotado pela Marinha em janeiro de 2008.

importante ferramenta de apoio à implementação do ABB – este ainda não se encontra operacionalizado na Marinha.

Deste modo, conseguir-se-iam três importantes trunfos: por um lado, não seria necessário investir noutro sistema de apoio; por outro lado, otimizar-se-ia a plataforma existente; por fim, os conhecimentos e a longa experiência de trabalho no SIG-DN seriam uma mais-valia na implementação do modelo.

Sobre a (in)existência de pessoas qualificadas, a Marinha dispõe de várias valências, designadamente a Superintendência dos Serviços de Tecnologias da Informação (SSTI); conta também com o Centro de Investigação Naval (CINAV), responsável pelas linhas de investigação para a Marinha e que coordena os projetos de Investigação, Desenvolvimento e Inovação (ID&I); o Mestrado integrado em Administração Naval, que forma oficiais, responsáveis, entre outras áreas, pela parte da orçamentação; parcerias com empresas, instituições universitárias, tecnológicas e científicas, que permitem partilhas em vários domínios. Naturalmente que o recurso a serviços externos para a implementação do ABB é sempre uma possibilidade a considerar mas não tem que constituir uma inevitabilidade, dadas as qualificações do pessoal que existe no seio da organização.

Relativamente ao último dos três constrangimentos indicados – a resistência à mudança, os resultados do questionário deste estudo (*cf.* secção 5.1) não deixam margem para dúvidas. Neste domínio, considerou-se que um dos motivos que conduz à necessidade de alterações é o reconhecimento por parte dos responsáveis de que há debilidades no sistema. Assim, a primeira hipótese - **os responsáveis pelo processo orçamental reconhecem fragilidades ao sistema orçamental em uso** – foi corroborada pelos dados obtidos, com apenas 16,7% a considerarem que o sistema é totalmente adequado; importa salientar que os inquiridos têm, como revelam os dados respeitantes ao seu perfil, uma larga experiência de trabalho nesta área e, portanto, um conhecimento consistente da situação. A segunda hipótese – **os responsáveis pelo processo orçamental estão recetivos a mudanças que aduzam melhorias ao processo** – foi igualmente confirmada, com mais de 70% dos inquiridos a manifestarem-se recetivos a mais formação na área orçamental.

Revisitados, pois, os objetivos e as hipóteses que nortearam esta pesquisa, deixam-se, por último, algumas recomendações.

Numa perspetiva abrangente e tendo em vista investigações futuras, acredita-se que seria de todo o interesse o desenvolvimento de *estudos de caso* de outras instituições do ensino superior onde a orçamentação por atividades seja já prática comum e que, por isso, podem constituir uma importante fonte de informação. Por outro lado, e porque o trabalho de forma insulada e isolada tem cada vez menos sentido, vê-se também como fundamental o desenvolvimento de estudos e projetos em parceria com os outros estabelecimentos de ensino superior militar, para, dada a similitude das estruturas organizativas, se criarem sinergias e se desenvolver um quadro conceptual comum e suficientemente abrangente de forma a englobar as especificidades deste tipo de ensino.

Com base no pressuposto de que não se podem encontrar soluções gerais para problemas específicos, mas que se pode proporcionar um melhor conhecimento das questões implicadas, é tempo agora de se dar resposta à questão que sempre esteve no núcleo desta investigação:

A aplicação de uma orçamentação por atividades à Escola Naval permitirá um melhor conhecimento e, consequentemente, uma melhor gestão dos recursos desta Unidade?

Acredita-se que o trabalho desenvolvido ao longo destas páginas aponta no sentido de uma resposta afirmativa. O modelo proposto, suportado pelo quadro teórico da metodologia da orçamentação por atividades e adaptado à especificidade da Escola Naval, corresponde às novas perspetivas decorrentes da necessidade de racionalização orçamental.

A sociedade hodierna atravessa momentos de profundas mudanças e a Marinha Portuguesa, consciente dessas alterações a que não está imune, tem sabido dar respostas a estes desafios; assim, este trabalho pode ser perspetivado como uma pequena contribuição para a manutenção de um rumo que, como se lê na Diretiva de Política Naval 2011, se encontra sustentado pelas «ideias-força da **Transformação**, que permite manter a Marinha relevante e útil, e da **Responsabilização**, que credibiliza a gestão e a atuação da Marinha perante si própria e a sociedade».

BIBLIOGRAFIA

- Amaral, C. (2002). Contabilidade de gestão: técnicas de custeio, gestão empresarial e orçamentação baseadas na actividade. *Gestão e Desenvolvimento*, 11. Viseu: Universidade Católica Portuguesa, 83-115.
- Andrade, J. F. (2012). A inovação como alavanca da sustentabilidade e valorização das forças armadas. *Proelium, série VII* (2). Lisboa: Academia Militar, 67-124.
- Anshen, M. (1965). *The federal budget as instrument for analysis, planning, and management*, [em linha]. Santa Monica-California: RAND Corporation. Consultado em 19 de setembro de 2012 através de <http://www.rand.org>
- Balick, B. (2010). *Activity-based budgeting: a preview of academic impacts for UW faculty*, [em linha]. Washington: University of Washington. Consultado em 27 de agosto de 2012 através de <http://www.washington.edu/faculty>
- Banović, D. (2005). *Evolution and critical evaluation of current budgeting practices*, [em linha]. Ljubljana: University of Ljubljana, Faculty of Economics. Consultado em 27 de agosto de 2012 através de <http://www.cek.ef.uni-lj>
- Bleeker, R. (2001). Key Features of Activity-Based Budgeting. *Cost Management*, 15 (4), 5-19.
- Blickstein, I. & Smith, G. (2002). *A preliminary analysis of advance appropriations as a budgeting method for Navy ship procurements*, [em linha]. Santa Monica - United States: RAND - National Defense Research Institute. Consultado em 27 de agosto de 2012 através de <http://www.rand.org>
- Brimson, J. A. (1992). *Management accounting handbook: the basics of activity based management*. Londres: CIMA.

Brimson, J. A. (1996). *Contabilidades por atividades*. São Paulo: Atlas.

Brimson, J. A. & Antos, J. (1994). *Activity based management for services industries, government entities, and nonprofit organizations*. New York: John Wiley & Sons.

Bryman, A. & Cramer, D. (1993). *Análise de dados em ciências sociais – introdução às técnicas utilizando o SPSS*. Oeiras: Celta Editora Lda.

Burkhead, J. (1971). *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Instituto de Documentação.

Burkhead, J. & Miner, J. (1971). *Public expenditure*. Londres: Macmillan.

CIPFA - The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (2009). *Budgeting: budgetary models*, [em linha]. Londres: TISonline-CIPFA Learning Centre. Consultado em 23 de setembro de 2012 através de <http://learning.cipfa.org.uk>

Cokins, G. (2001). A management accounting framework, [em linha]. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13 (1), 73-82. Consultado em 25 de agosto de 2012 através de <http://onlinelibrary.wiley.com>

Comissão Europeia (2000). *Livro Branco – reforma da Comissão - Parte II – Plano de acção*. Bruxelas: COM.

Comissão Europeia (2001). Proposta de regulamento (CE, CECA, Euratom) do Conselho que reformula o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, C 96 E, de 27 de março. Bruxelas: COM.

Comissão Europeia (2003). *Comunicação da Comissão - Balanço da aplicação na Comissão da gestão baseada em actividades em 2002, incluindo clarificação da*

metodologia para elaboração dos Relatórios Anuais de Actividades, COM (2003) 28 final, de 21 de janeiro. Bruxelas: COM.

Comissão Europeia (2009). Resolução do Parlamento Europeu, de 25 de Março de 2009, sobre o método ABB-ABM enquanto instrumento de gestão para a afectação de recursos orçamentais. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, C 117 E, de 25 de março. Bruxelas: COM.

Comissão Europeia (2011). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Tribunal de Contas – Contas anuais da União Europeia – exercício de 2010. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, C 332/ 01, de 14 de novembro. Bruxelas: COM.

Cook, T., Grove, H. & Coburn, S. (2000). ABC process-based capital budgeting. *Journal of Managerial Issues*, 12 (3), 305-324.

Cooper, R. (1989). You need a new cost system when.... *Harvard Business Review*, Jan.-Fev., 77- 82.

Cooper, D. & Schindler, P. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Artmed Editora S.A., Bookman Companhia Editora.

Currie, J. (2009). *A worked example*, [em linha]. Irlanda: CPA-Certified Public Accountants. Consultado em 14 de outubro de 2012 através de <http://www.cpaireland.ie>

Dahlgren, J. & Holmström, M. (s. d.). *ABB at ABB*, [em linha]. Suécia: School of Management, Linköping University. Consultado em 27 de agosto de 2012 através de <http://www.iei.liu.se>

Direção Geral do Orçamento (2008). *Avaliação do processo orçamental em Portugal - Relatório da OCDE*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

- Direção de Administração Financeira, Superintendência dos Serviços Financeiros (2012). *Instruções Técnicas - Processo de Planeamento Orçamental para 2013 (PPO 2013)*. Marinha Portuguesa
- Draghi, M. (2012). *Prefácio*, in *Relatório Anual 2011* [em linha]. Lisboa: Banco Central Europeu. Consultado em 04 de junho de 2012 através de <http://www.bportugal.pt/pt>
- Estado-Maior da Armada (2011). *Diretiva de Política Naval (DPN)*. Marinha Portuguesa.
- Estado-Maior da Armada (2011). *Diretiva de Política Naval (DPN) 2011 – Anexo – Alteração 01- Indicadores, metas e programas intersectoriais*. Marinha Portuguesa.
- Field, A. (2005). *Discovering statistics using SPSS*. London: Sage.
- Fuentes Quintana, E. (1990). *Hacienda pública. Principios y estructura de la imposición*. Madrid: Editorial Rufino Blanco.
- Giacomoni, J. (2001). *Orçamento público*. São Paulo: Atlas.
- Hair, J., Tatham, R., Black, W., Babin, B. & Andersen, R. (1998). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman (tradução do original em inglês *Multivariate data analysis*. New Jersey: Prentice Hall, 1998).
- Hair, J., Babin, B., Money, A. & Samouel, P.(2003). *Fundamentos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Artmed Editora S.A. (tradução do original em inglês *Essentials of business research methods*. Austin: Leyh Publishing, LLC, 2003).
- Hair, J., Black, W., Babin, B. & Andersen, R. (2010). *Multivariate data analysis*. New Jersey: Prentice Hall.

- Hansen, S., Otley, D., van Der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective [em linha]. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116. Consultado em 04 de setembro de 2012 através de <http://citeseerx.ist.psu.edu>
- Harper, J. (1995). *Cost and management accounting*. Londres: Pitman.
- Hill, M. & Hill, A. (2012). *Investigação por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Hornigren, C., Foster, G. & Datar, S. (2000). *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos.
- Hyde, A. (1992). *Government budgeting: theory, process, politics*. Belmont – California: Wadsworth Publishing Company.
- Innes, J. & Mitchell, F. (2002). *Custeio baseado em actividades: um guia prático*. Lisboa: Monitor.
- Jardel, E., Sánchez, E., Ramia, G. & Gaviola, M. (2005, setembro). *Gestión de Universidades: Implementación presupuesto basado en actividades* [em linha], (2), pp. 11-29. Comunicação apresentada ao XXVIII Congreso argentino de profesores universitarios de costos - Los desafíos de la gestión de costos en el siglo XXI, Mendoza, Argentina. Consultado em 23 de novembro de 2012, através de <http://iapuco.org.ar>
- Kaplan, R. (1990). Measure costs right: making the right decision [em linha]. *The CPA Journal online*. Consultado em 08 de outubro de 2012 através de <http://www.nysscpa.org>
- Kaplan, R. & Cooper, R. (1999). *Coste y efecto*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Kelly, J. & Wana, J. (2001). A nova gestão pública e as políticas de programação orçamentária do governo. *Revista do Serviço Público*, 52 (3), 53-82.

- Lin, W. & Yahalom, S. (2009). Target performance management for an international shipping harbor: an integration activity-based budgeting with a balanced scorecard approach, the case of Keelung Harbor, [em linha]. *African Journal of Business Management*, 3 (9), 453-462. Consultado em 25 de Agosto de 2012 através de <http://www.academicjournals.org>
- Lucey, T. (2003). *Management accounting*. London: Continuum.
- Lunkes, R. (2003). *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresaria*, Tese de doutoramento apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Lunkes, R. (2009). *Manual do orçamento*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. & Vanzella, C. (2005, outubro). *Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica* [em linha]. Comunicação apresentada ao Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo. Consultado em 12 de novembro de 2012 através de <http://www.congressosp.fipecafi.org>
- Machado, N. (2002). *Sistema de informação de custo: directrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental* [em linha], Tese de doutoramento apresentada à Universidade de São Paulo, São Paulo. Consultada em 24 de setembro de 2012 através de <http://www.enap.gov.br>.
- Marin, R. (1995). *The reserve personnel, navy manyear rate activity-based costing model*. Califórnia: Naval Postgraduate School Monterey.
- Marinha Portuguesa, *Regulamento da Escola Naval* (s.d.). Marinha Portuguesa.
- Maroco, J. & Garcia-Marques, T. (2006). Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas?. *Laboratório de Psicologia*, 4(1), 65-90. Consultado em 08 de março de 2013 através de <http://repositorio.ispa.pt>

- Maroco, J. (2007). *Análise estatística - com utilização do SPSS*. Lisboa, Portugal: Edições Silabo, Lda.
- Marques, A. G., CALM. (2012). SIG-DN: Testemunho de 4 anos de exploração na Marinha. *Revista da Armada*, 463 (ano XLI), 14-15.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Ministério das Finanças (2001). *Relatório geral do orçamento geral do Estado para 2001* [em linha], Lisboa: Ministério das Finanças. Consultado em 06 de junho de 2012 através de <http://www.dgo.pt/politicaorcamental>
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010). *Relatório de Orientação da Política Orçamental 2010*, Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Mosher, F. (1969). Limitations and problems of PPBS in the states [em linha]. *Public Administration Review*, 29 (2), 160-167. Consultado em 24 de setembro de 2012 através de <http://www.jstor.org>
- Mousatafa, E. (2005). An application of activity-based-budgeting in shared service departments and its perceived benefits and barriers under low-it environment conditions. *Journal of Economic & Administrative Sciences*, 21 (1), 42 -72.
- Nakagawa, M. (1994). *Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Neely, A., Suttcliff, M. & Heyns, H. (2001). *Driving value through strategic planning and budgeting, a research report from Cranfield school of management and accenture*, [em linha]. Cranfield University, School of Management. Consultado em 26 de agosto de 2012 através de <http://www.som.cranfield.ac.uk>

- Ness, J., Cucuzza, T. (2003). La utilización de todo el potencial del método del ABC. *Harvard Business Review, Cómo medir el rendimiento de la empresa*. Barcelona: Planeta deAgostini Profesional y Formación, S.L., 53-80.
- Novick, D. (1965). *Program budgeting: program analysis and the federal budget*. Santa Monica – California: The RAND Corporation.
- Oates, Wallace E. (2001).Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives. *Regional Science and Urban Economics*, 31, 133-145.
- Pestana, M. & Gageiro, J. (1998). *Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Player, S. & Cobble, C. (1999). *Cornerstones of Decision Making*. EUA: Oakhill Press.
- Research and Library Services, Northern Ireland Assembly Research (2010). *Methods of budgeting*. Research paper 06/10.
- Ribeiro, A. *et al.* (2010). Estratégias naval portuguesa – o processo, o contexto e o conteúdo. *Cadernos Navais*, 34. Lisboa: Grupo de Estudos e Reflexão Estratégica, Edições Culturais da Marinha.
- Rickards, R.(2006). Beyond Budgeting: boon or boondoggle?. *Investment Management and Financial Innovations*, 3 (2), 62-76. Consultado em 22 de junho de 2013 através de <http://www.businessperspectives.org>
- Rivoli, J. (1975). *Le budget de l'état*. Paris: Éditions du Seuil.
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto, Planeta De Agostini Profesional y Formación, S.L..

- Roberts, M., Muras, A. & Paschall, D. (2000, May). *Planning and budgeting for quality: an activity-based approach*. Comunicação apresentada no ASQ's 54th Annual Quality Congress Proceedings, Annual Quality Congress, 54, Indianapolis, 618-626.
- Rocha, J. (2001). *Gestão pública e modernização administrativa*. Lisboa: INA Editores.
- Rodriguez, E. & Fernández Fernández, A. (2012). Un análisis empírico de la práctica presupuestaria en las grandes empresas, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, X (19), Enero-Junio. Consultado em 27 de setembro de 2012 através de <http://www.observatorio-iberoamericano.org>
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2002). *Research method & methodology in finance & accounting*. London: Thomson Learning.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Editora Atlas.
- Saldanha Lopes, J. (2010). *Diretiva de política naval 2011*. Marinha Portuguesa.
- Saldanha Lopes, J. (2012). *Discurso do Almirante CEMA por ocasião da entrega do Comando da Escola Naval*. Lisboa: Marinha Portuguesa. Consultado em 18 de outubro de 2012 através de <http://archive-pt.com/pt/m/marinha.pt>
- Santos, A. (2010). *Finanças públicas*. Oeiras: INA Editora.
- Schick, A. (1969). Systems politics and systems budgeting. *Public Administration Review*, March/April, 137-51.
- Secretaria Geral do Ministério da Defesa Nacional (s.d.). *Planeamento Orçamental Descentralizado – Manual de Utilizador. Sistema Integrado de Gestão (SIG)*. Ministério da Defesa Nacional.
- Sempé, H. (1988). *Budget et trésor*. Paris: Éditions Cujas.

Shane, J. (2005). Activity-based budgeting: creating a nexus between workload and costs [em linha]. *FBI Law Enforcement Bulletin*, 74 (6), 11-23. Consultado em 25 de agosto de 2012 através de www.fbi.gov

Sinn, Hans-Werner (1997). *European Integration and the Future of the Welfare State*, apresentado na Conferência “*What Can the Welfare State Accomplish?*”, Estocolmo, 24 de Novembro de 1997.

Superintendência dos Serviços Financeiros (2008). *Instruções técnicas sobre a elaboração e prestação de contas - ITSUF 1001 (A)*. Marinha Portuguesa.

Superintendência dos Serviços Financeiros (2011). *Directiva Sectorial 2011*. Marinha Portuguesa.

Teixeira, S. (1998). *Gestão das organizações*. Lisboa: McGraw-Hill.

University of Washington (s. d.). *Activity based budgeting tuition revenue distribution manual*, [em linha]. Washington: Office of Planning and Budgeting (OPB). Consultado em 27 de agosto de 2012 através de <http://opb.washington.edu>

Weber, Luc (1978). *L'analyse économique des dépenses publiques. Fondements et principes de la rationalisation des choix budgétaires*. Paris: P.U.F..

Legislação

Circular Série A, nº 1367, de 1 de agosto de 2011, da Direção Geral do Orçamento, Ministério das Finanças e da Administração Pública (*Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2012*).

Circular Série A nº 1371, de 6 de julho de 2012, da Direção Geral do Orçamento, Ministério das Finanças e da Administração Pública (*Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2013*).

Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de setembro (*Orientações para o plano e relatório de atividades anuais*).

Decreto-Lei n.º 37/2008, de 5 de março (*Regulamentação, entre outros aspetos, da adequação das formações militares ao novo modelo de organização do ensino superior*).

Decreto-Lei n.º 233/2009, de 15 de setembro (*Reorganização da estrutura orgânica da Marinha, LOMAR*)

Decreto-Lei n.º 27/2010, de 31 de março (*Estabelece o estatuto comum aos estabelecimentos de ensino superior militar*).

Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13 de fevereiro (*Disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2012*).

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (*Lei de enquadramento orçamental*).

Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro (*Alteração à lei de enquadramento orçamental e apresentação da estratégia e dos procedimentos a adoptar até 2015 em matéria de enquadramento orçamental*).

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (*Aprovação do Orçamento do Estado para 2012*).

Resolução do Conselho de Ministros n.º 12/2012 de 07 de fevereiro de 2012 (*Linhas gerais do plano global estratégico de racionalização e redução de custos com as TIC na Administração Pública*).

ANEXOS

ANEXO A: QUESTIONÁRIO

OS PROCEDIMENTOS ORÇAMENTAIS NA MARINHA PORTUGUESA

O presente questionário, integrado no âmbito da realização de uma tese de mestrado em Administração Naval, pretende recolher informações sobre os procedimentos orçamentais adotados na Marinha Portuguesa, inquirindo, para o efeito, um conjunto de pessoas envolvidas neste processo, desde a fase do planeamento das atividades à elaboração centralizada da proposta orçamental. O seu preenchimento demora apenas 10m a concluir. Toda a informação será tratada de forma anónima e confidencial e os dados recolhidos serão sempre tratados de forma agrupada e nunca individualmente. Agradecemos a sua colaboração. (Adaptação do questionário elaborado por Rodríguez Rivero e Fernández Rernández, «Un análisis empírico de la práctica presupuestaria en las grandes empresas», in Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, RIGC - Vol. X, nº 19, Enero-Junio 2012)

Grupo I - Informações gerais

As questões deste grupo têm como objetivo caraterizar, de forma anónima, o perfil do respondente.

- 1. Posto**
- 2. Tempo de serviço**
Escolha:
Menos de 10 anos
Entre 10 - 15 anos
Mais de 15 - 20 anos
Mais de 20 – 25 anos
Mais de 25 anos
- 3. Unidades/ estabelecimentos/ órgãos (UEO) em que já desempenhou funções:**
- 4. UEO em que se encontra atualmente:**
- 5. Tempo de permanência na atual função:**
Escolha:
Menos de 1 ano
Entre 1-2 anos
Mais de 2 - 3 anos
Mais de 3 – 4 anos
Mais de 4 anos
- 6. Tem formação especializada na área da orçamentação?**
Escolha:
Sim
Não

Grupo II – Os aspetos instrumentais e conjunturais da prática orçamental

As questões deste grupo têm como objetivo recolher informações sobre os procedimentos adotados na elaboração do plano de atividades e do planeamento orçamental ao nível das SEC2, mas também ao nível da Direção de Administração Financeira (DAF) e da Direção de Auditoria e Controlo Financeiro (DACF). Por favor, responda a todas as questões, marcando a alternativa que melhor reflete as suas perceções, de acordo com a escala apresentada.

	Em total desacordo	Em desacordo	De acordo	Em total acordo	Não se aplica
1. Antes do planeamento das atividades, conhecem-se as instruções técnicas para o processo de planeamento orçamental (PPO).					
2. As atividades que constam do plano de atividades são, na sua maioria, as mesmas do ano anterior.					
3. Ao elaborar o plano de atividades, identificam-se as que são prioritárias.					
4. No plano de atividades, encontram-se discriminados todos os recursos e pessoal necessários à sua prossecução.					
5. Cada uma das atividades aparece caracterizada de forma global e não através das diferentes fases do seu processo de implementação.					
6. Fazem-se, periodicamente, revisões ao plano de atividades da UEO.					
7. A atual forma de orçamentação facilita os contactos e a gestão de recursos entre as diferentes UEO.					
8. De um ano para outro, as atividades são analisadas e eliminam-se aquelas que são supérfluas.					
9. No planeamento orçamental, encontra-se definida a despesa global e não detalhada de cada atividade					
10. Sempre que uma atividade é semelhante à do ano anterior, o seu custo total é determinado tomando por referência o custo do ano anterior.					
11. Sempre que se propõe uma atividade nunca realizada em anos anteriores, é feita uma estimativa global e aproximada do seu custo.					
12. Há atividades que poderiam ser substituídas por outras de menor custo e que serviriam os mesmos objetivos.					
13. O plano orçamental do ano anterior foi revisto e reformulado, pelo menos, uma vez.					
14. A maioria dos custos das atividades são fixos e não variáveis.					
15. Os recursos atribuídos à UEO encontram-se superiormente fixados e não dependem das atividades propostas.					

Grupo III – Execução orçamental

As questões deste grupo têm como objetivo recolher informações sobre o desenvolvimento das atividades e o envolvimento dos responsáveis na sua execução.

	Em total desacordo	Em desacordo	De acordo	Em total acordo	Não se aplica
16. A qualquer momento do processo, é possível obter informações sobre o grau de concretização das atividades previstas no plano anual.					
17. Há mecanismos de controlo que permitem avaliar se as atividades planeadas foram realizadas de acordo com o previsto.					
18. Estão claramente identificados os responsáveis por cada uma das atividades.					
19. Todas as atividades têm uma relação lógica com os objetivos definidos na Diretiva de Política Naval.					

Grupo IV – A missão e os objetivos da Marinha e o procedimento orçamental

As questões deste grupo têm como objetivo recolher opiniões sobre a necessidade de eventuais alterações aos procedimentos orçamentais.

20. Que sistema orçamental é utilizado na Marinha Portuguesa?

Escolha:

Não sei

Orçamento incrementalista

Beyond Budgeting

Orçamentação baseada em atividades (ABB)

Orçamento de Base Zero

Outro

21. O sistema orçamental em uso é o mais adequado a uma eficaz e eficiente gestão dos recursos disponíveis?

Escolha:

Sim, totalmente

Sim, embora haja aspetos que devam ser aperfeiçoados

Não

Não tenho conhecimentos que me permitam responder

Se na pergunta anterior escolheu a 2ª alternativa, indique quais os aspetos a melhorar:

22. Conhece os princípios em que se baseia a forma de orçamentação designada por orçamentação baseada nas atividades (*activity based budgeting* ou ABB)

Escolha:

Sim, conheço bem

Sim, mas só ouvi falar

Não

23. Considera que o orçamento é um instrumento essencial para a consecução da missão e objetivos da Marinha?

Escolha:

Sim

Não acho que seja o aspeto mais importante.

24. Sente necessidade de formação na área da orçamentação?

Escolha:

Sim

Não

25. Deixe, neste espaço, as observações que considere oportunas:

Muito obrigada pela sua colaboração.